Buchhaltung und Selbstkostenrechnung der Reichsbahn-Ausbesserungswerke

---

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Johann Wolfgang von Goethe-Universität
Frankfurt am Main

vorgelegt von

Karl Merlau
Diplom-Kaufmann
aus Wolfskehlen

Darmstadt
1935

Buchhaltung und Selbstkostenrechnung der Reichsbahn-Ausbesserungswerke

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Johann Wolfgang von Goethe-Universität
Frankfurt am Main

vorgelegt von

Karl Merlau
Diplom-Kaufmann
aus Wolfskehlen

Darmstadt
1935

Referent: Professor Dr. J. Hellauer

Korreferent: Dr. Theisinger

Tag der mündlichen Prüfung:

22./23. Januar 1935

Vorwort.

Die Anregung zur vorliegenden Untersuchung gaben die ernsten Bemühungen der Reichsbahnausbesserungswerke in den Nachkriegsjahren, ihr Rechnungswesen zu reorganisieren. Diese Bestrebungen kennen zu lernen, hatte der Verfasser im Jahre 1923 anläßlich seiner praktischen Tätigkeit als Werkstudent im Wagenwerk Darmstadt Gelegenheit. Damals waren die Ergebnisse noch außerordentlich mager. Allein der fortschrittliche Geist und das beharrliche Streben der Werkbeamten, die Wirtschaftsweise so zu verbessern, daß sie den höchsten Anforderungen gerecht werden konnte, haben auch auf dem Gebiete des Rechnungswesens zu Ergebnissen geführt, die als umwälzend zu bezeichnen sind. Trotz aller Forderungen von privater Seite hat sich die Deutsche Reichsbahn-Gesellschaft jedoch nicht entschließen können, auf das jahrzehntelang erprobte kameralistische System zu verzichten. So sehen wir, daß alle Verbesserungen entweder im Rahmen des kameralistischen Systems durchgeführt oder neu eingeführte Buchhaltungsteile hierauf zugeschnitten sind. Die praktische Anwendung moderner betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse und die Einpassung und Anpassung der Buchhaltungsteile an das kameralistische System zu zeigen, ist Gegenstand der vorliegenden Arbeit. Zu diesem Zwecke werden kontensystematische Betrachtungen durchgeführt, auf Grund deren erst übersichtlich und klar die Zusammenhänge, der Buchhaltungscharakter und die Abweichungen zwischen den kaufmännischen und den bei der DRG angewandten Methoden erkannt werden können. Die Ergebnisse dürften nicht nur für den im Reichsbahnbetriebe tätigen Beamten, sondern auch für den Betriebswirt im allgemeinen interessant sein insofern, als bei den Betrieben, die Wirtschaftspläne aufstellen, fast durchweg eine organische Verbindung der Kontrolle der veranschlagten Einnahmen und Ausgaben mit der Buchhaltung fehlt.

Die Ausarbeitung des Themas begegnete fast unüberbrückbaren Schwierigkeiten, die durch das Vorhandensein einer Unmenge von Einzelvorschriften, welche fortschreitend die alten zu verbessern suchen, gegeben waren. Aehnlich wie im Steuerrecht finden wir auch hier eine Unübersichtlichkeit, in der sich zurechtzufinden nur möglich ist, wenn man sich das Rechnungswesen in seiner tatsächlichen Uebung beschaut und dabei die Buchhaltung kontenmäßig analysiert. Dazu kommt noch die Schwierigkeit, daß die Vorschriften mitunter unentbehrlich sind und zumeist nur bei solchen Stellen eingesehen werden können, denen die

Ausführung obliegt. Ist es für den in der Praxis stehenden Beamten oftmals schon schwer, sich ein Bild über das bei einer anderen Dienststelle geübte Rechnungsverfahren zu machen, so trifft dies umsomehr für den Außenstehenden zu, als er einmal die Grundtendenzen und die Eigenart des Rechnungswesens der DRG in sich aufnehmen und weiterhin gewissermaßen theoretisch in die Materie eindringen muß. Schließlich kommt noch hinzu, daß die Sprache, die Begriffe und der ganze Aufbau der Vorschriften Eigentümlichkeiten aufweisen, mit denen der Betriebsfremde sich nicht immer ohne weiteres vertraut machen kann.

Wenn trotz dieser Hemmnisse die vorliegende Arbeit zustandekommen konnte, so trug zu dem Gelingen nicht unwesentlich die bereitwillige Unterstützung des Herrn Präsidenten der geschäftsführenden Reichsbahndirektionen für das Werkstättenwesen Kassel, des Herrn Präsidenten der Reichsbahndirektion Frankfurt a. M., des Herrn Werkdirektors Oberbaurat Ammermann und der Herren Beamten in den zuständigen Dienststellen bei. Ich fühle mich daher verpflichtet, ihnen an dieser Stelle meinen besonderen Dank nochmals auszusprechen.

Darmstadt, im Januar 1934.

Inhalt.

Seite

Vorwort V

Der Ausbesserungsbetrieb 1

I. Einführung in das Rechnungswesen der Reichsbahnausbesserungswerke 8

II. Der Wirtschaftsplan 13
A. Charakter und Aufgaben 13
B. Arten und Gliederung des Wirtschaftsplans 16
C. Aufstellung und Ueberwachung des Wirtschaftsplans 18

III. Buchhaltung und Selbstkostenrechnung der Reichsbahnausbesserungswerke 21
A. Die Werkkassenbuchhaltung 21
1. Aufgaben und Stellung der Werkkassen 21
2. Das Kontensystem 22
3. Die Bücher 26
4. Die Abschlüsse 27
a) Der Tagesabschluß 27
b) Der Monatsabschluß 28
c) Der Jahresabschluß 29
5. Die Buchungsunterlagen 29
B. Die betriebswirtschaftliche Vollabrechnung in den Reichsbahnausbesserungswerken 31
1. Aufgaben, Zweck und Gliederung 31
2. Die selbständigen Nebenbuchhaltungen 33
a) Wesen und Zweck 33
b) Die Lohnbuchhaltung 35
aa) Das Lohnkonto 35
bb) Die technische Durchführung 39
c) Die Stoffbuchhaltung 45
aa) Allgemeines 45
bb) Das Kontensystem 48
cc) Die technische Durchführung 55
dd) Die Stoffbuchhaltung der nicht zu den Betriebsvorräten zählenden Stoffe 60
aaa) Allgemeines 60
bbb) Die Buchhaltung der Tauschstücke 60
ccc) Die Buchhaltung der Alt- und Abfallstoffe 61
ddd) Die Buchhaltung der Vorratsgeräte, der Fahrzeugausrüstungen, der Ersatzteile für Maschinen, maschinenartige und bauliche Anlagen, der Drucksachen, Schreib- und Zeichenwaren, der Oberbaustoffe und der Modelle . 63

Seite

3. Die Betriebsbuchhaltung 64
a) Aufgaben und Gliederung 64
b) Die Buchhaltung 67
aa) Die Konten der Betriebsbuchhaltung 67
aaa) Die Kostenstellenkonten 67
11) Aufgaben und Gliederung der Kostenstellen . . 67
22) Die Werkkosten-Sammelkonten 69
33) Die Konten der Werkkostenverteilung . . . 71
44) Das Werkkostenverrechnungskonto . . . 74
bbb) Die Kostenträgerkonten 75
11) Aufgaben und Gliederung der Kostenträgerkonten 75
22) Die Auftragskonten 76
33) Die Leistungsgruppenkonten 82
44) Die Konten der Aufwandarten 84
bb) Die technische Durchführung der Betriebsbuchhaltung . . 89
aaa) Allgemeines 89
bbb) Die Werkkostenermittlung 89
ccc) Die Auftragsabrechnung 93
c) Die Selbstkostenrechnung 96
aa) Allgemeines 96
bb) Begriff und Ziele der Selbstkostenrechnung 97
cc) Die Kosten 98
aaa) Der Kostenbegriff 98
bbb) Die Kostenarten 99
ccc) Die Bewertung 100
dd) Die Arten der Selbstkostenrechnung 102
aaa) Die zeitlich verschiedenen Arten der Selbstkostenrechnung 102
bbb) Die methodisch verschied. Arten der Selbstkostenrechnung 103
11) Die Divisionskalkulation 104
22) Die Zuschlagskalkulation 105
111) Die Auftragsabrechnung 105
222) Die Werkkostenermittlung 108
4. Die Werkbuchhaltung 110
a) Charakter und Aufgaben der Werkbuchhaltung . . . 110
b) Die Kostenabrechnung 114
c) Die Buchhaltung 120
aa) Das Kontensystem 120
aaa) Die Konten der Wirtschaftsführung 120
11) Allgemeines 120
22) Die Konten der Wirtschaftsführung im engeren Sinn 121
33) Die Konten der Wirtschaftsführung im weiteren Sinn 129
bbb) Die Anlagekonten 132
11) Allgemeines 132
22) Das Anlagezuwachskonto 133
33) Die Konten der Anlagenveränderung. der Kostenstellen 134
44) Die Anlagekonten der Kostenstellen 135
55) Das Gesamtanlagekonto 139
bb) Die Bücher der Werkbuchhaltung 139
aaa) Die Wirtschaftsbücher 139
bbb) Die Anlagerechnungen 143
11) Die Anlagezuwachsrechnung 143
22) Die Anlagerechnungen der Kostenstellen . . . 144
33) Die Gesamtanlagerechnung 144
cc) Die Buchungsunterlagen 145
dd) Der Abschluß der Werkbuchhaltung 147

Seite

IV. Die Stoffbuchhaltung des Stoffbüros 150
A. Charakter und Aufgaben 150
B. Das Kontensystem 152
C. Die technische Durchführung 153

V. Die Wirtschaftskontrolle der geschäftsführenden Direktion für das Werkstättenwesen 156

VI. Die Buchhaltung der geschäftsführenden Direktion für das Werkstättenwesen 157
A. Aufgaben und Gliederung 157
B. Die Hauptkassenbuchhaltung der geschäftsführenden Direktion für das Werkstättenwesen 158
1. Die Aufgaben der Hauptkassen und ihrer Buchhaltung . . . 158
2. Das Kontensystem 161
a) Allgemeines 161
b) Die Konten 164
aa) Die „Kasse"-Konten 164
aaa) Allgemeines 164
bbb) Die Konten des Zahlblatts 166
ccc) Die Buchhaltereikonten 168
bb) Die durch die Fobu neugebildeten Konten 180
aaa) Allgemeines 180
bbb) Die Konten des kassenabrechnungsmäßigen Abrechnungsverkehrs 181
ccc) Die Konten der Sachgebiete 188
11) Aufgaben und Gründe der Neugestaltung des Kassenabschlusses 188
22) Die Zusatzkonten 190
33) Die W-Zwischen- und W-Hilfskonten . . . 200
111) Allgemeines 200
222) Die W-Zwischenkonten 202
333) Die W-Hilfskonten 204
44) Die Sammelkonten 205
111) Aufgaben und Gliederung 205
222) Die Einnahmen-Sammelkonten . . . 206
222a) Die Einnahmen-Sammelkonten der Betriebsrechnung 206
222b) Die Einnahmen-Sammelkonten der Vermögensrechnung 207
333) Die Ausgaben-Sammelkonten . . . 207
333a) Die Ausgaben-Sammelkonten der Kontengruppe A 207
333b) Die Ausgaben-Sammelkonten der Kontengruppe B 207
333c) Die Ausgaben-Sammelkonten der Kontengruppe C 208
55) Die Hauptabschlußkonten 208
3. Die Bücher der Hauptkassenbuchhaltung 211
a) Einführung 211
b) Die Kassenbücher 213
aa) Das Hauptbuch des Rendanten 213
bb) Das Kassenbuch des Kassierers 214
cc) Die Handbücher 215
dd) Die Beibücher 217

Seite
c) Die Bücher des kassenabrechnungsmäßigen Abrechnungsverkehrs 219
d) Die Beibücher für die Aufteilung der Ausgaben auf die Sachgebiete, die Gemeinkosten und „Verschiedenes" 220
e) Die Hilfsbücher 220
f) Die Einnahme-Uebersichten 220
g) Die Nebenrechnungen 221
h) Die Hauptrechnungen 221
4. Die Mechanisierung des Buchungsverfahrens 222
5. Die Buchungsunterlagen 223
6. Die Abschlüsse der Hauptkassenbuchhaltung 227
a) Die Abschlußarten 227
b) Die Hauptkassenabschlüsse alter Ordnung 228
c) Die Hauptkassenabschlüsse nach der Fobu 233
C. Die Abschlußbuchhaltung der geschäftsführenden Direktion für das Werkstättenwesen 234
1. Einführung 234
2. Das Kontensystem der Abschlußbuchhaltung 236
a) Allgemeines 236
b) Die Monatsabschlußkonten 237
aa) Die Konten der Erfolgsrechnungen 237
aaa) Allgemeines 237
bbb) Die Differenzenkonten der Sachgebiete . . . 238
ccc) Die Sammelkonten der Sachgebiete 240
ddd) Die Abschlußkonten der Direktionsbuchhaltung . . 241
11) Das Wirtschaftskonto 241
22) Das Anlagezuwachskonto 243
bb) Die Konten der Anlagen und Anlagenschulden . . . 245
aaa) Allgemeines 245
bbb) Die Konten der Anlagenveränderungen und der zugehörigen Anlagenschulden 246
cc) Das Konto „unverrechnete Posten" 247
dd) Das Monatsbilanzkonto des Werkstättenbezirks . . . 249
c) Die Jahresabschlußkonten 259
aa) Die Konten des Gesamthauptbuchs 259
bb) Das Jahresbilanzkonto 261
3. Die technische Durchführung der Abschlußbuchhaltung . . . 261
a) Allgemeines 261
b) Die technische Durchführung der Monatsabschlußbuchhaltung . 262
c) Die technische Durchführung der Jahresabschlußbuchhaltung . 266

VII. Kritische Würdigung der Buchhaltung und Selbstkostenrechnung des Werkbetriebs 267
A. Allgemeines 267
B. Die Buchhaltung 272
1. Das Buchhaltungssystem 272
2. Der äußere Aufbau der Buchhaltung 280
3. Das Kontensystem 284
4. Die Technik der Durchführung der Buchhaltung 301
C. Die Selbstkostenrechnung 319
1. Die Folgen des Monismus zwischen Selbstkostenrechnung und Buchhaltung 319
2. Der Kostenbegriff 323
3. Die Bewertung der Kostenteile 326

Seite

4. Die Methoden der Verteilung der Kosten auf die Leistungseinheit . 330
   a) Die Divisionskalkulation 330
   b) Die Zuschlagskalkulation 332
      aa) Die Gliederung des Kostenfeldes 332
      bb) Die Zuschlagsgrundlage 340
   c) Die Zuschlagssätze für die Buchungsnummern 343
5. Die Preisstellung 344
6. Die Selbstkostenrechnung im Dienste der Betriebskontrolle . . 356

D. Rückblick 365

Literaturverzeichnis 367

Lebenslauf 375

Der Ausbesserungsbetrieb.

Die Sicherheit und die Wirtschaftlichkeit des Eisenbahnverkehrs kann nur dann im höchsten Maße gewährleistet werden, wenn sich der Fahrzeugpark in einem guten und betriebstüchtigen Zustand befindet. Dies bedingt einerseits eine ständige Ueberwachung der Leistungsfähigkeit sowohl der Lokomotiven als auch der Wagen und andererseits eine schnelle und sachgemäße Behebung aller auftretenden Schäden, mögen sie verursacht sein durch unvorhergesehene Ereignisse, wie Unfälle, versteckte Materialfehler usw., oder durch „planmäßigen" Verschleiß, der als Folge der ständigen Inbetriebnahme, durch Veralten und Altern der Fahrzeuge entsteht. Der Bewältigung dieser Aufgaben widmen sich bei der Deutschen Reichsbahn-Gesellschaft (DRG) zwei Stellen:

1. die Bahnbetriebs- und Bahnbetriebswagenwerke (Bw) und
2. die Reichsbahn-Ausbesserungswerke (RAW).

Die ersteren haben ungefähr die gleichen Aufgaben wie die Garagenbetriebe zu erfüllen, d. h. sie sind für Ausbesserungen zuständig, welche im regelmäßigen Verkehr in kleinerem Umfang anfallen und für deren Durchführung große Werkzeugmaschinen nicht zur Verwendung kommen. Deshalb bestehen solche Bahnbetriebs- und Bahnbetriebswagenwerke in größerer Zahl und sind nicht verselbständigt, sondern dem Verkehrsbetrieb angegliedert. Sie unterstehen nicht besonderen Direktionen für das Bahnbetriebswesen, sondern den örtlichen Direktionen. Um aber eine einheitliche Arbeitsweise und wirtschaftliche Durchführung der Kleinausbesserungen zu erreichen, werden ihre Arbeitskräfte in den RAW ausgebildet.

Die Reichsbahnausbesserungswerke hingegen sind für alle größeren Ausbesserungen zuständig, bei denen die Arbeiten mit Hilfe großer und teuerer Werkzeugmaschinen durchgeführt werden müssen. Sie haben zwei Hauptaufgaben zu erfüllen:

1. die Ausbesserungen, welche durch Beschädigungen und planmäßige Abnutzung entstehen, vorzunehmen und
2. die in regelmäßigen Zeitabschnitten vorgeschriebenen inneren und äußeren Untersuchungen durchzuführen, um die Betriebstüchtigkeit und Zuverlässigkeit zu garantieren.

Bei den letzteren werden alle Teile auseinandergenommen, gereinigt und die sich zeigenden Schäden genauestens untersucht und ausgebessert oder die schadhaften Teile durch neue ersetzt. Daneben obliegt den RAW

die Vornahme von Versuchen, die Prüfung von Erfindungen und Neuerungen bezüglich ihrer Brauchbarkeit für den Reichsbahnbetrieb. Ferner haben die RAW viele technischen Beamte des Verkehrsbetriebes, alle Beamte des Werkstättendienstes sowie die Arbeiterschaft der Bahnbetriebswerke auszubilden und die in den Werken bei der Ausbesserung gewonnenen Erfahrungen hinsichtlich der Fahrzeugkonstruktion, der Stoffbeschaffung, bestimmter Stoffwirtschaftsfragen usw. dem Verkehrsbetrieb zur Verfügung zu stellen. Entsprechend ihrem Umfang und ihrer Bedeutung sind die RAW nicht mehr den örtlichen Direktionen unterstellt, sondern sogenannten geschäftsführenden Direktionen für das Werkstättenwesen, welche für die RAW mehrerer örtlicher Direktionsbezirke gebildet wurden.

Die Bedeutung des Ausbesserungsbetriebs für den Gesamtbetrieb erhellt daraus, daß im Jahre 1924 zur Durchführung der Ausbesserungsarbeiten 600 Bw und 90 RAW berufen waren. Die Zahl der Ausbesserungswerke ist allerdings durch Stillegungen, die durch Rationalisierungsmaßnahmen notwendig wurden, gesunken und wird heute mit 74 angegeben. Die Bw und RAW hatten im Jahre 1928 einen durchschnittlichen Bestand von

25416 Lokomotiven und Triebwagen und
757994 Wagen

zu betreuen, deren Wert auf insgesamt 6427900000 Reichsmark im Reichsbahn-Handbuch beziffert wird[1]). Nach Kühne[2]) waren nach dem Stand vom 1. Januar 1926 im Werkstättenwesen ungefähr 695 Millionen RM investiert, wovon auf die RAW 455 Millionen RM und auf die Ausbesserungsstellen der Bw 240 Millionen RM entfallen. Die Ausgaben für die Erhaltung von Gleisen und Fahrzeugen betragen nach seinen Angaben ungefähr $^2/_5$ der Gesamtausgaben und werden für die Unterhaltung der Fahrzeuge auf ungefähr jährlich 350 Millionen RM angegeben. Hiervon werden in den Bw für kleinere Ausbesserungsarbeiten 85 Millionen RM, in den RAW für kleine bezw. Zwischenausbesserungen 40 Millionen RM und für durchschnittlich 11250 große Ausbesserungen 225 Millionen RM verbraucht. Eine Groß-Ausbesserung stellt sich sonach durchschnittlich auf 20000 RM. In den Ausbesserungswerken wurden im Jahre 1920 208000 Werkstättenarbeiter beschäftigt[3]). Die Zahl der Beschäftigten ist jedoch mittlerweile beträchtlich gesunken und beläuft sich heute auf ungefähr $^1/_{10}$ des

[1]) Reichsbahn-Handbuch, Berlin 1929, Seite 153 und 158.

[2]) Nach einem Vortrag von Reichsbahndirektor Geh. Baurat Dr. Kühne über die Wirtschaftlichkeit im Werkstättenwesen, gehalten am 14. Januar 1931 in der Berliner Universität.

[3]) Homberger: Finanzen und Wirtschaftsgebahren in dem Sammelband „Das Deutsche Eisenbahnwesen der Gegenwart" Berlin 1923, Seite 242.

Gesamtpersonals der Reichsbahn, d. s. 61 000 Arbeiter[1]). Als Gründe des Rückgangs werden im allgemeinen angegeben, daß der Fuhrpark durch die Einführung der Energiefernversorgung, des Kanalverkehrs, des Flugverkehrs, die gewaltige Steigerung des Kraftwagenverkehrs usw. beträchtlich vermindert wurde und daß die durch diese Konkurrenzen verursachten Ausfälle zwangsläufig schärfste Rationalisierungsmaßnahmen nach sich zogen.

Wie schon diese wenigen Beispiele zeigen, ist die überragende Bedeutung, die den heutigen RAW zugemessen wird, nicht in allen Zeiten gleich gewesen. Diese, wie auch die Form und die Organisation des Werkstättenwesens, unterlagen vielmehr im Laufe der Zeit großen Wandlungen und waren verschieden, je nachdem es sich um Staats- oder Privatbahnen oder um Eisenbahnen verschiedener Staatsgebiete handelte. Auf die Entwicklung des Werkstättenwesens aller Eisenbahnverwaltungen einzugehen würde im Rahmen dieser Arbeit zu weit führen. Ich fasse deshalb die preußischen Staatsbahnen als die größten und für die spätere Entwicklung am Bedeutsamsten heraus.

In den ersten Jahren[2]) nach der Gründung der preußischen Staatsbahnen verzichtete die Verwaltung darauf, die Ausbesserungen der Fahrzeuge in eigenen Werkstätten vorzunehmen und übertrug ihre Ausführung der Privatindustrie. Aber schon nach kurzer Zeit veranlaßten schlechte Erfahrungen aus der Vergebung der Arbeiten an Private die Eisenbahnverwaltung, eigene Ausbesserungswerke zu errichten, die, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattet, dem Hauptbetriebe wie selbständige Unternehmungen gegenüberstanden. Die Kosten der Baustoffe, der Löhne, der persönlichen und sächlichen Ausgaben der Werkstättenverwaltung sowie die Kosten der Unterhaltung der Werkanlagen und Einrichtungen, ausgenommen die Verzinsung und die Amortisation des Anlagekapitals, wurden in besonderen Werkstätten- und Werkstoff-Vorschußkonten gebucht. Dem Hauptbetrieb, der entsprechend der Selbständigkeit der Werkstätten diesen gewissermaßen als Kunde gegenüberstand, wurden die Kosten der Ausbesserungsarbeiten jeweils in Rechnung gestellt, sodaß am Schlusse des Jahres die Ausgaben sich mit den Einnahmen ausgleichen mußten.

Im Jahre 1895 wurde durch die Neuordnung des Werkstättenwesens der preußisch-hessischen Staatseisenbahnverwaltung die Selbstständigkeit grundsätzlich aufgehoben. Die einheitliche Verwaltung und

---

1) Nobbe, Organisation der Ausbesserungsarbeiten im Lokomotivausbesserungswerk der Reichsbahn, Vortrag, gehalten am 9. Mai 1933 in der Technischen Hochschule in Darmstadt.

2) Vergl. die Denkschrift des preußischen Ministeriums der öffentlichen Arbeiten betreffend Neuordnung der Verwaltung der Eisenbahnhauptwerkstätten, Berlin 1919, Seite 4 ff.

Leitung wurde den Direktionen übertragen, sodaß dem Werkstättenvorstand nur noch als ausführendes Organ die Ueberwachung der Arbeiten nach genau festgelegten Anweisungen und Vorschriften zustand. Je nach Größe der Hauptwerkstätten waren 1—4 Aemter vereinigt, wobei einem Amtsvorstand die Leitung des Bürodienstes und die Erledigung allgemeiner Verwaltungsarbeiten übertragen war. Der mit der Erledigung dieser Aufgaben betraute Vorstand war jedoch nicht Vorgesetzter der übrigen Amtsvorstände, sondern war diesen gleichgeordnet. Die Vereinigung mit dem Betriebe unter einheitlicher Gesamtverwaltung zog auch eine Umstellung des Rechnungswesens nach sich. Der besondere Werkstättenhaushalt, das Werkstättenvorschußkonto, die Kostenrechnungen für den Betriebsfonds und die Aufschreibungen der Generalunkosten entfielen von diesem Zeitpunkt an, da die Einnahmen und Ausgaben in Zukunft solche des Betriebes sein sollten. Mit anderen Worten, der Werkstättenhaushalt in seiner früheren Selbständigkeit verschwand und ging vollständig in dem Haushalt des Hauptbetriebes auf. Auch die Selbstkostenaufschreibungen sowie die Abrechnung mit dem Betriebe unterblieben und das Werkstoff-Vorschußkonto wurde aufgehoben. Durch diese Neuordnung wollte man Ersparnisse an Büropersonal erzielen und die Verantwortungsfreudigkeit der leitenden Beamten heben. Das erste Ziel wurde zwar erreicht, die Verantwortungsfreudigkeit der Beamten und die Leistungsfähigkeit der Werke dagegen wurden nicht nur nicht gehoben, sondern Klagen und Mißstände bewiesen, daß das Gegenteil von dem eintrat, was man mit den neuen Maßnahmen bezwecken wollte. Die Einordnung und Unterordnung führte natürlich auch zu Vernachlässigungen der Betriebswirtschaft der Werke.

Mit der Ausdehnung des Verkehrsnetzes, der stetigen Vervollkommnung der Technik und der Vergrößerung des Fahrzeugparks ging Hand in Hand die Ausweitung der Werke. Gleichzeitig wurden die Arbeitsverfahren komplizierter. Die alte Wirtschaftsweise und Organisation konnte den hohen Ansprüchen nicht mehr gerecht werden, die eine neuzeitliche Betriebsführung erforderte. Es ist deshalb nur zu verständlich, wenn schon lange vor dem Kriege einschneidende Reformen gefordert wurden. An die Verwirklichung konnte allerdings erst in der Nachkriegszeit herangegangen werden. Die Loslösung der Werkstättenverwaltung von dem Gesamtbetrieb wurde äußerlich durch die Bildung von geschäftsführenden Reichsbahndirektionen für das Werstättenwesen, denen die RAW mehrerer örtlicher Direktionsbezirke unterstellt wurden, vollzogen. Die Bahnbetriebs- und Bahnbetriebswagenwerke verblieben, wie schon erwähnt, den örtlichen Direktionen untergeordnet und wurden nicht mit den RAW aus dem Verkehrsbetriebe rechnerisch und organisatorisch ausgesondert. Während die RAW früher als gemischte Werkstätten errichtet wurden, denen die Ausbesserung aller Fahrzeugarten

unterlag, hat man die Aufgaben der Werkstätten in der Erkenntnis der größeren Wirtschaftlichkeit aufgeteilt und Spezialwerkstätten eingerichtet. So unterscheiden wir heute neben gemischten Werkstätten Lokomotivwerkstätten, Wagenwerkstätten und Räderwerkstätten. Das Spezialisierungsbedürfnis hatte aber darin nicht seine Grenze gefunden. Die einzelnen Werkstätten wurden bezüglich der von ihnen auszubessernden Fahrzeuggruppen spezialisiert, d. h. den Werkstätten sind zum Zwecke der Ermöglichung der Fließarbeit, der Verwendung von Spezialmaschinen und -Werkzeuge und der Förderung des Austauschbaus eine ganz bestimmte Anzahl von Fahrzeugtypen zur Ausbesserung zugewiesen worden. Auch wurden zur Erhöhung der Leistungsfähigkeit durch Spezialisierung einzelne Aufgaben bestimmten Werkstätten übertragen, wie z. B. die Durchführung von Versuchen, die Stoffprüfung, die Vornahme bestimmter Fertigungsarbeiten (beispielsweise Arbeiten der Kesselschmiede). Man könnte deshalb die RAW weiter in solche mit Versuchs-, Untersuchungsabteilungen, Kesselschmieden usw. und solche ohne diese einteilen.

Die Verwaltung eines Ausbesserungswerks ist heute der einheitlichen und verantwortlichen Gesamtleitung eines Werkdirektors unterstellt, wodurch die sachlichen und persönlichen Schwierigkeiten der früheren Organisation vermieden und der Wirkungsgrad günstig beeinflußt werden. Weiter gliedern sich die Werke in Werkabteilungen, die von Abteilungsleitern geleitet werden, und in Werkmeistereien, denen Werkmeister vorstehen. In der Leitung der Werkstattabteilungen werden die Abteilungsleiter, die für alle Vorkommnisse in diesen allein verantwortlich sind, von 1—3 Werkingenieuren (Werkinspektoren und Werksekretäre) unterstützt, die besondere Fachschulbildung besitzen müssen. Grundsätzlich kann man zwischen allgemeinen Abteilungen (Verwaltungsabteilung, allgemeine technische Abteilung und Stoffabteilung) und besonderen Betriebsabteilungen für ganz bestimmte Arbeitsgebiete unterscheiden, wie z. B. Abteilung für Lokomotivausbesserung, Weichenbau usw. In kleineren Werken werden die einzelnen Abteilungen von dem Werkdirektor zweckmäßig selbst geführt. Zahl, Größe und Arbeitsbereich der Abteilungen bestimmen sich nach dem Auftragsbestand sowie nach den örtlichen Verhältnissen. Im allgemeinen wird eine Abteilung ungefähr 600 bis 800 Arbeiter umfassen. Als Geschäftsstellen sind Betriebsbüros eingerichtet, denen außer ihren eigentlichen Abteilungsaufgaben noch die Erledigung der Personalangelegenheiten ihres Geschäftsbereichs, die Schaffung von Unterlagen für Materialbeschaffungen, Neu- und Umbauten, sowie die Aufstellung von Betriebsstatistiken usw. obliegen. Der Werkmeister hat die unmittelbare Aufsicht über die in einer Werkmeisterei zusammengefaßten Arbeiter, deren Zahl zwischen 40 und 60 schwankt. Er verteilt die Arbeiten und gibt den Arbeitern im einzelnen Weisungen über die Art der Ausführung.

Mit der Umgestaltung der inneren und äußeren Organisation der RAW wurde gleichzeitig die Betriebsführung neuzeitlichen Grundsätzen angepaßt [1]). Während früher z. B. in den Lokomotivwerkstätten die Lokomotiven einer Arbeitsgruppe zur Erledigung aller Arbeiten übertragen wurden, werden diese heute zunächst untersucht, die Schäden festgestellt, und erst nach Zergliederung der Arbeiten in Arbeitsphasen und Festlegung dieser wird der Werkstattauftrag erteilt. Die Untersuchungen werden von sogenannten Arbeitsaufnehmern durchgeführt und die Ergebnisse in Arbeitslisten, welche den Stücklisten entsprechen, eingetragen. Darin ist gleichzeitig der Bedarf an Arbeitszeit (Arbeitssoll), Stoffen, Ersatzstücken usw. zu vermerken. Auf Grund dieser Arbeitsliste werden dann von dem Büro der ausführenden Abteilung die Zeitlohn- und Gedingelohnzettel, sowie die (Stoff-) Verlang- und Rückgewinnungszettel ausgestellt. Voraussetzung für die reibungslose Arbeit und die Vorausbestimmung der Arbeitszeit ist, daß die einzelnen Arbeitsgänge vorher schon genauestens durchforscht worden sind und in einem besonderen Fristenverfahren überwacht werden. Es mag auf den ersten Blick etwas sonderbar erscheinen, für Betriebe mit Einzelfertigung, wie die RAW, im vorhinein Arbeitsgänge sachlich und zeitlich festlegen zu wollen, da der Gesamtumfang bei Ausbesserungsarbeiten niemals gleich ist, sondern in verschiedener Höhe anfällt. Indessen ist aber festzustellen, daß für die bei den Einzelteilen der Fahrzeuge möglicherweise auftretenden Schäden im vorhinein „Schadgruppen“ gebildet werden können, die sich durch die verschiedene Höhe der Dauer des Arbeitsprozesses voneinander unterscheiden. Auf die Durchforschung des Betriebs mit Hilfe von Zeitaufnahmen kann hier leider nicht näher eingegangen werden. Es sei lediglich erwähnt, daß die Zeitaufnahmen nicht nur die Feststellung der für die Durchführung der Arbeiten benötigten Zeit und somit die Ueberwachung in einem Fristenverfahren ermöglichten, sondern auch zu Umstellungen von Arbeitsmaschinen und Verlegung vollständiger Teilbetriebe zum Zwecke der Abstimmung der einzelnen Betriebsteile aufeinander und der Verkürzung der Arbeitsfristen führten.

Nachdem eine Lokomotive der Werkstatt zur Vornahme der Ausbesserung übergeben worden ist, wird sie zunächst in den Richthallen durch die sogenannten Richtgruppen vollständig auseinandergenommen und das Fahrgestell von dem Kessel getrennt. Falls im Werk keine Kesselschmiede vorhanden ist, wird der Kessel verladen und einem anderen RAW zur Ausbesserung zugeleitet. Die übrigen Teile werden abmontiert und den Fertigungsbetrieben zur Ausbesserung übergeben, nachdem sie vorher in der Abkocherei einer gründlichen Reinigung unterzogen worden

---

[1]) Kühne, Neuordnung des Werkstättenwesens der Deutschen Reichsbahn-Gesellschaft in der Zeitschrift „Die Reichsbahn“, Jahrgang 1925, Nr. 19, Seite 137 ff.

sind. Die Arbeiten in den Richthallen und in den Fertigungsbetrieben werden nun nicht jeweils von einer Richtgruppe und Fertigungsgruppe durchgeführt, sondern von einer ganzen Reihe von Sondergruppen, die entsprechend den Arbeitsgebieten eingeteilt sind. So werden die Radreifen durch eine andere Fertigungsgruppe abgenommen, neu aufgezogen, abgedreht und ausgemessen als die Fahrzeugachsen. Die Reihenfolge der Arbeiten ist aus Arbeitsdiagrammen ersichtlich, die durch Herstellungspläne ergänzt werden. Soweit möglich, ist in den Betrieben das Fließverfahren eingeführt worden. Besonders in den Wagenwerkstätten wurden Fließgleise eingerichtet, auf denen die Wagen von Ausbesserungsstand zu Ausbesserungsstand laufen, wo jeweils von mehreren Arbeitern bestimmte Ausbesserungsarbeiten ausgeführt werden. Es ist klar, daß die Arbeiten vor Beginn der Fertigung durch genaue Zeit- und Schadensermittlung und durch rechtzeitige Stoffzuführung an die Arbeitsplätze gut vorbereitet sein müssen. In die Lokomotivwerkstätten hingegen vermochte die Fließarbeit nicht im gleichen Maße einzudringen, da die Ausbesserungsverhältnisse bei weitem nicht so einfach liegen wie in den Wagenwerken. Voraussetzung für die Vereinfachung der Arbeitsverfahren, in Sonderheit für die Einführung des Austauschbaues, bei welchem bereits aufgearbeitete Teile früherer Maschinen anstelle der ausbesserungsbedürftigen eingebaut werden, ist die Spezialisierung der Werkstätten und vor allem eine Normierung der Einzelteile. Der besondere Vorteil des Austauschbaus besteht hierbei nicht nur in der Verkürzung der Ausbesserungsdauer, sondern vor allem in der Ermöglichung der Reihenfertigung durch Aufarbeitung der auszubessernden Stücke in ganzen Serien. Auch können neue Ersatzstücke ohne besonders schwierige Einpassungen in kürzester Frist an den Fahrzeugen angebracht werden. Sehr günstig wirkte sich die Normalisierung auch bei der Stoffwirtschaft aus, wo die Herabdrückung der Sortenzahl von ungefähr 14000 auf 3200 vor allem zu einer großen Ersparnis der Verzinsung der in den Lagern investierten Kapitalien führte. Für die Lagerhaltung braucht nicht mehr das gleiche Kapital zur Verfügung gehalten zu werden wie früher und kann anderen Betriebszwecken nutzbar gemacht werden. Auch ist hierdurch eine weitgehende Zentralisierung und ein einfacheres Ablangeverfahren aus den Zentrallagern erreicht worden. Die meisten Stoffe (nahezu 90% aller Stoffe) werden heute durch das Reichsbahnzentralamt in Berlin (RZA) beschafft. Durch diese Zentralisierung der Beschaffung ist eine bessere Beobachtung der Beschaffungsmärkte und Ausnutzung der Preiskonjunktur ermöglicht. Auch kommen der DRG die sonstigen Vorteile des Großeinkaufs zugute, die u. a. darin bestehen, daß besonders für den Einkauf befähigte Beamte Verwendung finden, daß günstigere Preise und bessere Lieferbedingungen vereinbart werden können. Als Stoffe kommen hauptsächlich solche in Betracht, die in großen Mengen im Reichsbahnbetrieb verbraucht

werden, wie z. B. Kohlen, Putzwolle, Schrauben, Nieten usw. Daneben werden auch seit der Durchführung der Normalisierung der Fahrzeugteile große Mengen Ersatzstücke zentral beschafft. Weniger bedeutsam sind die Gruppenbeschaffungsstellen der geschäftsführenden Reichsbahndirektionen, die ungefähr 3 % der Stoffe zentral beschaffen. Trotz des geringen prozentualen Anteils der GDW ist auch hier der zentrale Einkauf zu befürworten, da dieser gegenüber der Einzelbeschaffung entschieden Vorteile besitzt. Die RAW als Einzelbeschaffungsstellen beschränken ihre Einkaufstätigkeit auf solche Stoffe, welche in geringem Umfang und meist nur von Fall zu Fall Verwendung finden.

Durch die Neuordnung des Werkstättenwesens im Jahre 1925 ist selbstverständlich auch das Rechnungswesen günstig beeinflußt worden, zumal schon in der Vorkriegszeit Bestrebungen im Gange waren, dieses entsprechend seiner Bedeutung für die Betriebsführung umzugestalten. Zu welcher Höhe die Buchhaltung und die Selbstkostenrechnung des Ausbesserungsbetriebes im Laufe der letzten Jahre entwickelt und wie diese in das Rechnungswesen des Gesamtbetriebes eingegliedert sind, sollen die folgenden Ausführungen zeigen.

Kapitel I.

Einführung in das Rechnungswesen der Reichsbahnausbesserungswerke.

Durch die Verschmelzung des Werkstättenhaushalts mit dem Gesamthaushalt und dem Wegfall der Kostenrechnungen bestand seit der Reorganisation im Jahre 1895 nur noch die Kassenbuchführung des Gesamtbetriebes und die Wirtschaftskontrolle der Werkstätten. Die erstere befaßte sich wie heute, allerdings weit primitiver, mit der Verbuchung des Geldverkehrs und wurde von den Hauptkassen der örtlichen Direktionen und den diesen unterstellten Kassen durchgeführt, sodaß die Einnahmen und Ausgaben der Werkstätten nicht gesondert zur Darstellung gelangten. Um aber dennoch die Wirtschaftsführung der Werkstätten auf die Einhaltung der diesen in einem Wirtschaftsplan bewilligten Wirtschaftsmittel überwachen zu können, wurden von den Werkstättenämtern Wirtschaftsbücher geführt. Auf Grund der Aufzeichnungen in den Wirtschaftsbüchern wurden dann, genau wie bei den übrigen Aemtern, durch Abschlüsse Wirtschaftsübersichten und Finanzberichte aufgestellt, welche einmal das Ergebnis der Wirtschaftsführung den bewilligten Summen gegenüberstellte und andererseits die für das Rechnungsjahr noch zu erwartenden Ausgaben darstellte.

Durch die Neuordnung im Jahre 1925 wurde der Werkstättenhaushalt aus der Verbindung mit dem Gesamthaushalt gelöst und die Verwaltung der Wirtschaftsmittel den geschäftsführenden Direktionen für das Werkstättenwesen übertragen. Sonach zerfiel die Kassenbuchführung in eine solche des Verkehrsbetriebes und in eine solche des Ausbesserungsbetriebes, bezw. des Werkstättenbetriebes.

Die Ueberführung der Reichseisenbahnen in die „Deutsche Reichsbahngesellschaft" und die gesetzliche Forderung[1]) der Berücksichtigung kaufmännischer Grundsätze in der Buchhaltung ließ dann im Jahre 1926 ihre erste Frucht in Gestalt der Einführung der Wirtschaftsabrechnung reifen. Durch die Abrechnungsvorschriften (Abr V) wurden die einzelnen örtlichen Direktionen und die geschäftsführenden Direktionen für das Werkstättenwesen zum Zwecke der Feststellung des betrieblichen Erfolges der Bezirke als selbständige Leistungsabteilungen rechnerisch voneinander getrennt. Mit anderen Worten, die Einnahmen und Ausgaben wurden auf die einzelnen Bezirke entsprechend ihrem tatsächlichen Verbrauch und ihren Leistungen verteilt. Die Wirtschaftsabrechnung zwischen den Bezirken war aber nicht in die alte Kassenbuchführung eingegliedert, sondern zunächst neben dieser, gewissermaßen wie eine selbständige Buchführung, eingerichtet worden. Trotzdem ihre Durchführung in Form von Eintragungen in Büchern (Wirtschaftsabrechnungsbuch usw.) vollzogen wurde und Wirtschaftsabschlüsse sowie Bilanzen für die Direktionsbezirke aufgestellt wurden, war sie mehr Statistik als Buchführung, wie Schmitt und Stegner[2]) sehr richtig bemerken. Das Verfahren der Belastung der Bezirke mit den Kosten der für diese ausgeführten Arbeitsleistungen war noch sehr roh, da eine genaue Selbstkostenrechnung fehlte. Die direkten Lohnkosten der Aufträge wurden durch Lohnzettel erfaßt und die Stoffkosten auf Grund von Verlangzetteln oder Verlangscheinen ermittelt. Die Gemeinkosten wurden für den ganzen Betrieb festgestellt und in Form fester Zuschlagssätze, deren Höhe die GDW bestimmten, auf die direkten Kosten verteilt.

Diesem unzeitgemäßen und mangelhaften Verfahren wurde durch die „vorläufige Dienstvorschrift über die betriebswirtschaftliche Vollabrechnung in den Reichsbahnausbesserungswerkstätten" (amtliche Abkürzung: BVW) im Jahre 1927 ein Ende bereitet. Zwar hat auch sie nicht die kassenmäßige Gestaltung der Wirtschaftsabrechnung herbeizuführen vermocht, da sie ja nur Probleme des betrieblichen Rechnungs-

---

[1]) Gesetz über die Bildung der Deutschen Reichsbahngesellschaft vom 30.9.1924, §§ 2, 29, 30.

[2]) Schmitt, Buchhaltung und Bilanz bei der Deutschen Reichsbahngesellschaft. Frankfurter Dissertation 1930, Seite 76 und 124.

Stegner, Was bezweckt die Fobu? In den „Erläuterungen zur Dienstvorschrift über die Fortbildung der Buchungsordnung", Berlin 1930, Seite 9.

wesens der RAW selbst berührte, doch ist durch sie der Abrechnungsgedanke bei den RAW durch Einführung einer genauen Selbstkostenrechnung und durch Schaffung einer Betriebs- und Werkbuchhaltung restlos in die Tat umgesetzt worden.

Schmitt, der die Buchhaltung des Gesamtbetriebes bis zur Einführung der BVW behandelt, teilt die Buchhaltung der DRG entsprechend den Vorschriften ein in:[1])

1. die Kassenbuchführung,
2. die Wirtschaftskontrolle,
3. die Wirtschaftsabrechnung und die betriebswirtschaftliche Vollabrechnung für Ausbesserungswerkstätten.

Nicht ganz zu Unrecht wird hierbei die BVW mit der Wirtschaftsabrechnung zusammen behandelt, da sie aus dem Abrechnungsgedanken hervorgegangen ist. Indessen ist diese Einteilung für die Behandlung der Buchhaltung des Werkbetriebs in ihrer heutigen Form kaum geeignet, da die Wirtschaftsführung der Werkbuchhaltung der RAW nicht nur die Ergebnisse der Kostenabrechnung verbucht, sondern auch der Erstellung der Wirtschaftsberichte und somit der eigentlichen Wirtschaftskontrolle dient. Die Wirtschaftsrapporte sind hierbei, wie wir noch sehen werden, die einzigen Abschlüsse der BVW. Selbständig ist die Wirtschaftskontrolle des Finanzbüros der GDW. Wenn auch sie nur in einer Prüfung der von den RAW eingereichten Wirtschaftsberichten usw. besteht und in ihr keine weiteren buchhalterischen Aufzeichnungen vorgenommen werden, so ist trotzdem bei den GDW zu unterscheiden zwischen der Wirtschaftskontrolle und den übrigen Buchführungsarten. Hiernach kommen für den Werkstättenbetrieb drei in sich geschlossene Buchhaltungen in Betracht, die Kassenbuchführung des Werkstättenwesens, die Wirtschaftsabrechnung und die Wirtschaftskontrolle der GDW, wozu noch als Lückenbüßer die betriebswirtschaftliche Vollabrechnung tritt, die man in ihrer heutigen Form wegen der erweiterten Darstellung der Abrechnungsbuchungen und der Beschränkung der Abschlüsse auf monatliche Wirtschaftsberichte sowohl der Wirtschaftsabrechnung als auch der Wirtschaftskontrolle zurechnen kann.

Eine weitere grundlegende Umgestaltung erfuhr die Buchhaltung der DRG im Allgemeinen und des Werkbetriebs im Besonderen durch die Dienstvorschrift über die Fortbildung der Buchungsordnung vom 1. 1. 1930 (Fobu). Durch sie wurde die Wirtschaftsabrechnung in die Kassenbuchführung eingegliedert oder, wie man sagt, kassenmäßig gestaltet, und das Abschlußmuster den betriebswirtschaftlichen Bedürfnissen angepaßt. Die Eingliederung der Wirtschaftsabrechnung in die Kassenbuchführung bedeutet hierbei aber nicht ein restloses Aufgehen in dem

---

[1]) Schmitt, a. a. O., Seite 4.

Sinne, daß die Buchungen auf den gleichen Konten und Titeln vorgenommen werden, sondern die Abrechnungsbuchungen werden auf besonderen Abrechnungstiteln und in besonderen Abrechnungsbüchern durchgeführt, und erst beim Abschluß wird die Vereinigung vollzogen. Der Charakter als Statistik ist der Wirtschaftsabrechnung insofern genommen worden, als die Aufstellung des Abschlusses des Gesamtunternehmens durch den Zusammenstoß der Abschlüsse der Direktionen erfolgt [1]) und in ihnen die Ergebnisse der Kassenbuchungen im engeren Sinne und der kassenmäßigen Abrechnungsbuchungen vereinigt sind.

Hand in Hand mit diesen Umgestaltungen ist auch die ursprünglich rein kameralistisch aufgezogene Kassenbuchführung durch Einfügung von Vorschuß- und Vorratskonten mit kaufmännischen Methoden durchsetzt worden, deren vornehmlicher Zweck die Ablösung des Begriffs „der Ausgaben, durch den der Kosten im kaufmännischen Sinne" war. [2])

Schließlich wurde auch die Stoffbuchhaltung zwecks Erhöhung der Schlagkraft und der Wirtschaftlichkeit im Jahre 1931 reorganisiert. [3]) Im wesentlichen wurden hierbei die Arbeiten der früheren Lagerbuchführung in den RAW beschnitten und in dem Stoffbüro bezw. der Lochkartenstelle durch Einführung des Lochkartenverfahrens zentralisiert. Wie die meisten Stoffbuchhaltungen als selbständige Nebenbuchhaltungen eingerichtet sind und verschiedene Aufgaben erfüllen, so ist auch die Stoffbuchführung des Werkstättenbetriebs verselbständigt und hat verschiedenen Zwecken wie z. B. der Kontrolle der Stoffbeschaffung, der Bestände und Bestandsveränderungen, vor allem aber der wertmäßigen Verrechnung zu dienen.

Aus den Ausführungen ist zu folgern, daß heute eine Dreiteilung der Reichsbahnbuchhaltung nicht mehr besteht und daß durch die Einbeziehung der Wirtschaftskontrolle in die Werkbuchhaltung der RAW eine scharfe Trennung in zwei in sich geschlossene Buchhaltungen nicht bei allen Dienststellen durchgeführt werden kann. Die Einrichtung einer zentralen Stoffbuchführung für alle RAW des Werkstättenbezirks, die Verschmelzung der Wirtschaftsabrechnung mit der Kassenbuchführung, die organisatorische Trennung der Werkkassenbuchführung von der BVW sowie die Selbständigkeit der Wirtschaftskontrolle bei den GDW veranlassen mich, die Buchführung in der nachstehenden Untersuchung in folgender Gliederung zu behandeln:

---

[1]) Röbe, Buchungsgrundsätze und Bilanz der Deutschen Reichsbahn. Vortrag, gehalten im Institut für Wirtschaftswissenschaft Frankfurt a. M. am 19. 1. 1933. Wiedergegeben in der Zeitschrift „Die Reichsbahn" 9. Jahrgang 1933, Heft 4, Seite 69.

[2]) Ebenda Seite 66.

[3]) Vorläufige Vorschrift für die Verwaltung der Betriebsvorräte der RAW (Stowe), Köln 1931.

1. Die Buchführung der RAW.
   a) Die Kassenbuchführung der Werkkasse.
   b) Die betriebswirtschaftliche Vollabrechnung.
2. Die Stoffbuchführung des Stoffbüros.
3. Die Wirtschaftskontrolle des Finanzbüros der GDW.
4. Die Buchführung der geschäftsführenden Direktion für das Werkstättenwesen.

Die Gliederung setzt voraus, daß es neben der Wirtschaftskontrolle im Rechnungswesen des Werkstättenbetriebs nur noch eine Buchhaltung gibt, und daß für das Verstehen der RAW-Buchführung die Einbeziehung der Hauptkassenbuchführung der GDW in die Betrachtung dringend erforderlich ist. Meines Erachtens muß eine Darstellung der RAW-Buchführung ohne Einschluß der Hauptkassenbuchführung zu Fehlurteilen führen, da die BVW im Rahmen des gesamten Rechnungswesens sowohl eine Teilbuchhaltung der Wirtschaftskontrolle oder der Hauptkassenbuchführung als auch eine Kontenaufgliederung der letzteren sein kann.

Der Aufdeckung der Zusammenhänge zwischen den einzelnen Buchhaltungsteilen dient im Folgenden die Darstellung des kontensystematischen Buchungsablaufs, die jeweils den Formular- und Bücherbesprechungen vorangeht. Die Betrachtung des der Buchhaltung zugrundeliegenden Kontensystems hat noch die weiteren nicht zu unterschätzenden Vorteile, den Charakter der Einzelteile besser herauszuschälen und eventuelle verwandtschaftliche Beziehungen der heutigen Reichsbahnbuchhaltung mit der Doppik festzustellen, wodurch Vergleiche zwischen beiden ermöglicht werden. Die Beurteilung des inneren Wertes ergibt sich dann von selbst. Der gewählte Umweg begegnet zwar großen Schwierigkeiten, doch ist er erkenntnisreicher und tiefgehender als die gewöhnlichen beschreibenden Darstellungen, deren kritische Würdigung fast immer mit der Feststellung des kameralistischen Charakters beginnt und auch damit endet. In solchen Beschreibungen wird dann zumeist das, was nicht ohne Umschweife geklärt werden kann, als Besonderheit der Kameralistik hingestellt und damit begründet, oder es wird überhaupt nicht darauf eingegangen. Bei der Darstellung wird von der Voraussetzung ausgegangen, daß jeder Buchhaltung ein Kontensystem zugrundeliegen muß, einerlei, ob es sich um die doppelte Buchhaltung handelt oder nicht, ob die Verbuchungen auf Konten der Doppik oder in Spalten vorgenommen werden, und ob die Buchhaltung formularmäßig aufgezogen ist oder ihre Durchführung in festgebundenen Büchern erfolgt.[1]) Der Begriff Konto ist deshalb im weitesten Sinne anzuwenden. Welchen besonderen Zwecken die kontensystematische Darstellung im einzelnen dient und wie die Buchhaltung praktisch durchgeführt wird,

---

[1]) Vergl. hierzu Schmalenbach, Der Kontenrahmen, Leipzig 1930, Seite 8.

wird in den betreffenden Abschnitten besonders hervorgehoben, da ja das tatsächlich geübte Verfahren wiedergegeben und nicht eine willkürliche Einzwängung in ein Kontenschema vorgenommen werden soll.

Von einer Darstellung der Selbstkostenrechnung der RAW in einem besonderen, der gesamten Buchhaltung angegliederten bezw. gegenübergestellten Kapitel wird mit Rücksicht darauf abgesehen, daß der größte Teil der Kalkulationsarbeiten von der Betriebsbuchhaltung als Buchhaltung durch die monistische Einstellung der BVW miterledigt wird. Die Selbstkostenrechnung wird deshalb auch nur in Form einer kurzen Uebersicht in einem der Betriebsbuchhaltung angegliederten Kapitel behandelt.

Trotz aller Forderungen von privater Seite, die Buchführung der DRG auf das System der doppelten Buchführung umzustellen, hat sich die Hauptverwaltung aus verschiedenen Gründen[1]) bisher nur zu Verbesserungen der bestehenden kameralistischen Buchführung zu entschließen vermocht. Da fast alle Teile der Buchführung auf die Belange der planmäßigen Mittelbeschaffung und -Bewirtschaftung Rücksicht nehmen und ihre Buchungen in entsprechender Gliederung vornehmen, sei den folgenden Ausführungen über die Buchhaltung die Besprechung des Wirtschaftsplans vorangestellt.

Kapitel II.

Der Wirtschaftsplan.

a) Charakter und Aufgaben.

Die Aufstellung eines Wirtschaftsplans ist bei der DRG kein Produkt moderner betriebswirtschaftlicher Ueberlegungen, sondern sie geht in ihrem Ursprung auf die frühere Zugehörigkeit der Reichseisenbahnen zu den deutschen Bundesstaaten bezw. zu dem deutschen Reiche als deren Eigentümer zurück. Alle Einnahmen und Ausgaben aus dem Eisenbahnbetriebe waren solche des Staates und unterlagen den jeweiligen haushaltsrechtlichen Vorschriften[2]), welche ausnahmslos die alljährliche Veranschlagung der Wirtschaftsmittel und die Einstellung dieser in den Haushaltsplan forderten. Durch die Bildung der „Deutschen Reichsbahn" und die Umwandlung dieser in die „Deutsche Reichsbahn-Gesellschaft" sind einschneidende Umgestaltungen auf dem Gebiete des Finanzwesens, in Sonderheit der Wirtschaftsführung, eingetreten. Auf Grund der Bestimmungen des Reichsbahngesetzes[3]) und

1) Röbe, a. a. O., Seite 66 ff.

2) Vergl. z. B. Artikel 85 und 86 der Reichsverfassung vom 11. August 1919 und die Reichshaushaltsordnung vom 31. 12. 1922.

3) Gesetz über die Bildung der Deutschen Reichsbahn-Gesellschaft vom 30. 8. 1924.

der Gesellschaftssatzung wurden mit Rücksicht auf die Forderungen der Reparationsgläubiger die Reichseisenbahnen aus der finanziellen Verbundenheit mit dem Reichshaushalt losgelöst und eine selbständige Unternehmung mit dem Charakter einer Betriebsgesellschaft gebildet. Die Selbständigkeit der DRG wurde zwar auf dem Gebiete des Finanzwesens nicht restlos verwirklicht, doch hatte die Hauptverwaltung die Möglichkeit das Rechnungswesen umzugestalten, ja es wurde ihr sogar zur Pflicht gemacht, dieses nach kaufmännischen Grundsätzen vorzunehmen. Trotzdem hat sich die Hauptverwaltung bisher nicht entschließen können, das alte kameralistische System ganz zu beseitigen und auf die alljährliche Aufstellung eines Wirtschaftsplans zu verzichten. Im Gegenteil entschied man sich für die Beibehaltung und den Ausbau des angewandten Systems, wofür man die verschiedensten Gründe wie z. B. die langjährige Erfahrung und Bewährung, den volkswirtschaftlichen Aufbau des Eisenbahntarifs, das Streben der Großbetriebe nach Aufstellung von Haushaltsplänen u. a. m.[1]) ins Feld führte. In Kraft sind deshalb die in der Finanzordnung Teil I (Wirtschaftsordnung) enthaltenen Grundsätze geblieben, doch hat die Hauptverwaltung Aenderungen und Verbesserungen hinsichtlich der Aufstellung und Befolgung des Wirtschaftsplans durch zahlreiche Verfügungen herbeigeführt.

Die äußere Form des Wirtschaftsplans ist, abgesehen von einigen Aenderungen, ungefähr die gleiche geblieben. Ebenso ist das Bruttoprinzip, das besagt, daß die Einnahmen und Ausgaben etwa durch vorherigen Abzug der Einnahmen von den Ausgaben und umgekehrt nicht verkürzt erscheinen dürfen, beibehalten worden. Für die Schätzung der Höhe der zu veranschlagenden Beträge gilt noch der Grundsatz, daß die wirklichen Einnahmen und Ausgaben des letztverflossenen Geschäftsjahres unter gleichzeitiger Berücksichtigung der in dem zu veranschlagenden Geschäftsjahr zu erwartenden Veränderungen zugrunde zu legen sind. Grundsätzlich besteht aber gegenüber früher ein Unterschied darin, daß durch den Wegfall des unbeschränkten Kredits bei der Reichshauptkasse und die als logische Folge der Verselbständigung herbeigeführte Umstellung der Haushaltswirtschaft auf die Erfolgswirtschaft der Wirtschaftsplan zu einem Wirtschaftsprogramm geworden ist, das jederzeit innerhalb des Geschäftsjahres entsprechend dem Einnahmeanfall Abänderungen bezüglich der Ausgabenleistungen zuläßt.[2]) Man macht deshalb in der Geldwirtschaft der Reichsbahngesellschaft einen Unterschied zwischen Wirtschaftsmitteln, d. s. die veranschlagten Einnahmen, und den Barmitteln, d. s. die tatsächlichen Eingänge, und stellt als Grundsatz auf, daß die veranschlagten Ausgaben nur dann

---

[1]) Röbe, a. a. O., Seite 66/67.

[2]) Vergl. Stahn, Die Grundzüge der Verwaltung sowie des Haushalts- und Finanzwesens der Deutschen Reichsbahngesellschaft, Teilheft II, Seite 16.

geleistet werden können, wenn sich die Wirtschafts- und die Barmittel decken. Ergeben sich Abweichungen zwischen beiden, so nimmt die Hauptverwaltung durch nachträgliche Bewilligungen oder Streichungen von Ausgaben entsprechende Aenderungen vor. Aber auch ohne Vorliegen solcher Differenzen hat die Hauptverwaltung ein Recht, den ursprünglich genehmigten Wirtschaftsplan zu ändern, wenn es die Betriebspolitik oder volkswirtschaftliche Interessen, wie z. B. Arbeitsbeschaffung durch Vergebung von Arbeiten an die Privatindustrie usw., erfordern. Durch die Anpassungsmöglichkeit des Wirtschaftsplans an die im Laufe des Jahres sich verändernden Betriebsverhältnisse hat sich der Wirtschaftsplan der DRG in seinem Wesen dem kaufmännischen Budget genähert. Wie dort werden bei der Aufstellung des Wirtschaftsplans der DRG vergangene und gegenwärtige Verhältnisse genau und eingehend zerlegt und auf Grund dieser planmäßig gewonnenen Untersuchungsergebnisse ein Plan aufgestellt, nach dem es möglich sein sollte, nicht nur sich ein Ziel nach der Einnahme- und Ausgabeseite, Verkauf und Produktion der Unternehmung zu setzen, sondern dieses Ziel auch zu erreichen.[1]) Etwaige Einwände gegen die Uebereinstimmung des Wirtschaftsplans der DRG mit dem kaufmännischen Budget, die Lohmann[2]) in der andersartigen Gliederung der Ausgaben in persönliche und sächliche Ausgaben zu erkennen glaubt, halte ich sogar bei der industriellen Eigenart der Reichsbahnausbesserungswerke nicht für stichhaltig. M. E. steht mehr das Ziel, welches durch den Wirtschaftsplan gegeben wird, und die Art der Verfolgung desselben für die Beurteilung im Vordergrunde und nicht die Gliederung, da es jeder Unternehmung überlassen bleiben muß, sich auf die zweckmäßigste Art ein Bild über die Gestaltung der Einnahmen und Ausgaben zu machen. Die Hervorhebung der kostenstellenmäßigen Gliederung dürfte nur eine Gradierung in der Beurteilung der Zweckmäßigkeit sein. Daß übrigens auch kostenstellenmäßige Vergleiche durchgeführt werden, geht aus den zahlreichen statistischen Beobachtungen der Aenderungen der Zusammensetzung der in den einzelnen Betriebsstellen beschäftigten Arbeiter nach ihrer Qualifikation, der Zusammensetzung der Aufträge usw. hervor. Die endgültige Gliederung ist und bleibt allerdings die Scheidung in persönliche und sächliche Ausgaben.

---

1) Fast wörtliche Wiedergabe der Ausführungen von H. Czekalla über den Begriff des Budgetierens, wie dieser von P. Real auf der internationalen Diskussionskonferenz über Budgetkontrolle in Genf (Juli 1930) gefaßt wurde. H. Czekalla, Der industrielle Wirtschaftsplan in der Zeitschrift „Der praktische Betriebswirt", Jahrgang 1932, Seite 100.

2) Lohmann, Der Wirtschaftsplan, Berlin 1928, Seite 16.

b) Arten und Gliederung des Wirtschaftsplans.

Wie wiederholt darauf hingewiesen wurde, ist heute der Werkstättenhaushalt von demjenigen des Verkehrsbetriebs aus betriebswirtschaftlichen Gründen getrennt. Diese Absonderung bedeutet aber nicht, daß zwischen beiden überhaupt keine Verbindung vorhanden ist. Im Gegenteil muß festgestellt werden, daß sehr enge Beziehungen bestehen, welche in einem Abhängigkeitsverhältnis münden, da die RAW nur in ganz geringem Umfang Arbeiten für Dritte und fast nur Leistungen für den Verkehrsbetrieb hervorbringen. Dadurch aber, daß die Ausgaben des Verkehrsbetriebs für die Ausbesserungen nach dem Prinzip der Ausgabendeckung durch die Höhe der Verkehrseinnahmen bestimmt werden, ist eine Berücksichtigung der Werkausgaben bei der Aufteilung der Verkehrseinnahmen auf die einzelnen Ausgabearten erforderlich. Dies geschieht durch die Einstellung bestimmter Beträge für die Vorhaltung der Fahrzeuge und der Werkstattanlagen in dem Gesamt-Wirtschaftsplan der DRG. Die dort vorgesehenen Mittel werden dann den GDW zugewiesen, die diese ihrerseits nach Abzug der zur Bestreitung ihrer eigenen Tätigkeit benötigten Wirtschaftsmittel nach einem Verteilungsplan den einzelnen RAW teilweise zur selbstständigen Bewirtschaftung und teilweise mit der Auflage, bestimmte Ausgabearten (Titel) in bestimmter Höhe zu bestreiten, zuscheiden. Bemerkenswert ist hierbei, daß der Wirtschaftsplan der RAW nur Ausgaben enthält und nicht auch Einnahmen, wie die Wirtschaftspläne der übergeordneten Dienststellen. Der Wirtschaftsplan der RAW ist sonach Teilplan, während der Wirtschaftsplan der GDW den Charakter eines Totalplans hat. Die gleiche Unterscheidung könnte auch mit Rücksicht auf die oben erwähnte Bindung der Beträge an bestimmte Ausgabenarten und die Selbständigkeit der Bewirtschaftung gewisser Beträge angewendet werden. Praktisch werden aber keine gesonderten Pläne für diese und jene Ausgabenarten aufgestellt, sondern lediglich in den dem Wirtschaftsplan beigegebenen Begleitvorschriften wird darauf hingewiesen, welche Beträge zur selbständigen Bewirtschaftung zugeteilt sind.

Außer diesem Ausgabenplan bezw. Einnahmen- und Ausgabenplänen kommen in sachlicher Hinsicht noch der Stoffbeschaffungsplan, der Kopfplan und die Sonderpläne oder Sonderprogramme in Betracht. Die Aufstellung eines Stoffbeschaffungsplans neben dem obigen Wirtschaftsplan ist deshalb notwendig, weil dort nur der Stoffverbrauch festgelegt wird und die Beschaffung niemals in der gleichen Zeit und in gleicher Höhe erfolgt bezw. erfolgen kann wie die Stoffe verbraucht werden. Die Planung der Ausgaben für die Stoffbeschaffung zielt darauf ab, das Verhältnis der Stoffbeschaffung, der Lagerung und des Verbrauchs so wirtschaftlich, wie nur möglich, zu gestalten. Selbstver-

ständlich wird hierbei auch Rücksicht auf eine mögliche konjunkturelle Marktgestaltung und ihre Ausnutzung zugunsten des Betriebs genommen.

Neben der alljährlichen Feststellung der bei den einzelnen Abteilungen beschäftigten Beamten, Angestellten usw. und der Genehmigung der einzelnen Stellen werden Angaben über die für die einzelnen Leistungs- bezw. Ausgabenarten (Titel des Wirtschaftsplans z. B. Titel 1, 4, 14, 15) zu beschäftigenden Arbeitsköpfe gemacht. Diese Angaben sind als Wirtschaftspläne aufzufassen, weil in den RAW nur die von der GDW genehmigte Kopfzahl für die betreffenden Ausgabenarten beschäftigt werden darf und die Innehaltung durch fortlaufende Aufschreibungen kontrolliert wird. Ihre Sollbeträge werden aber nicht durch Werte, sondern durch Mengen (Anzahl) und Qualitätsgrade (Angabe von Dienstgraden bei Beamten usw.) repräsentiert. Unter Arbeitsköpfen hat man hierbei nicht Personen in bestimmter Anzahl zu verstehen, sondern das Verhältnis der an den Werkbetriebstagen geleisteten Stunden zu den sogenannten Werkbetriebsstunden, die die Zahl der Stunden im Monat darstellen, an denen das Werk in Betrieb war.[1]) — Die Sonderpläne oder Sonderprogramme teilen den RAW besondere Mittel für solche Arbeiten zu, die aus dem Rahmen der allgemeinen Ausbesserung fallen, wie z. B. die Durchführung von Normalisierungsarbeiten, den Einbau von Hülsenpuffern, von Knorr-Luftdruckbremsen usw. Sie werden ihrer Natur nach nur bei Bedarf aufgestellt.

Zeitlich kann man zwischen dem Jahreswirtschaftsplan und dem Monatswirtschaftsplan unterscheiden. Ersterer ist der ursprüngliche, der auf eingehenden Erhebungen über den voraussichtlichen Jahresbedarf basiert. Die Monatspläne sind als Zusatzpläne zu dem Jahresplan aufzufassen und bestehen in Korrekturen der auf die einzelnen Monate verteilten Sollbeträge des Gesamtjahresplans. Die ersteren werden regelmäßig für die einzelnen Geschäftsjahre aufgestellt, die Monatspläne dagegen nur im Falle des Eintretens besonderer Umstände, wie z. B. Bargeldmangel, Einnahmeausfall, Verwendung von bewilligten Mitteln für die Arbeitsbeschaffung in der Form der Vergebung von Arbeiten an Private usw.

Der Wirtschaftsplan der Reichsbahndirektionen[2]) zerfällt in zwei Teile, die Betriebsrechnung und die Vermögensrechnung, die ihrerseits wiederum in zwei, der weiteren Gliederung übergeordnete Abschnitte, die Einnahmen und Ausgaben, unterteilt sind. Die weitere Präzisierung der Einnahmen und Ausgaben erfolgt in Kapiteln, Titeln, Ziffern, Unterziffern und neuerdings noch in Buchstaben, welche die Unterziffern weiter aufgliedern. Die Betriebsrechnung umfaßt alle Einnahmen und Ausgaben, welche den laufenden Betrieb belasten bezw. ihm zugute

---

1) Werkstättenstatistik der DRG: Blatt 20, 1.

2) Vfgg. der HV v. 19. 12. 30 — 41 Kmbp (1931) 9 — betr. Wirtschaftsplan 1931.

kommen. Als Einnahmen kommen für die GDW nur die sonstigen Einnahmen der Titel 3—6 in Betracht, da die GDW keine Verkehrseinnahmen erzielen. Die Ausgaben zerfallen in zwei Gruppen, deren erste die persönlichen Ausgaben (Titel 1—12) und deren zweite die sächlichen Ausgaben (Titel 13—20) umfassen. Als bedeutsamste sächlichen Ausgabentitel für den Werkbetrieb kommen hierbei die Titel 13, 14 und 15 in Betracht, die folgende Ausgaben zum Gegenstand haben:

Titel 13 Unterhaltung und Erneuerung der Ausstattungsgegenstände¹),
Titel 14 Unterhaltung und Erneuerung der baulichen Anlagen,
Titel 15 Unterhaltung und Erneuerung der Fahrzeuge, Maschinen und maschinenartigen Anlagen.

Die Vermögensrechnung, in der alle „außerordentlichen" Beträge festgelegt werden, welche nicht den laufenden Betrieb belasten, ist in gleicher Weise wie die Betriebsrechnung in Kapitel, Titel, Ziffern und Unterziffern gegliedert. Die Einnahmen bestehen aus dem Erlös verkaufter Grundstücke, den Baukostenzuschüssen Dritter, den unentgeltlich übereigneten Grundstücken und Anlagen sowie den sonstigen Einnahmen. Die Ausgaben setzen sich aus solchen für bestimmte allgemeine Zwecke, Neubauten über 100000 RM und kleinere Bauten (Ergänzung der baulichen und maschinenartigen Anlagen) zusammen.

Der Wirtschaftsplan der RAW, der nur den Charakter eines Teilplans hat, enthält nicht alle Ausgabentitel, sondern nur die Titel 1, 4, 5, 6, 7, 8, 12, 13, 14, 15 und 19 der Betriebsrechnung und die Ausgaben bei Kapitel 2 der Vermögensrechnung.²)

c) Aufstellung und Ueberwachung des Wirtschaftsplans.

Die Veranschlagung der Wirtschaftsmittel für die Durchführung des Werkbetriebs wird, trotzdem sie in der Hauptverwaltung unter Berücksichtigung des zu erwartenden Verkehrseinnahmeanfalls ausgeschieden werden, nicht einseitig von der Hauptverwaltung, sondern in engster Fühlungnahme mit den Werkstätten vorgenommen. Dies geschieht aus dem Grunde, weil die Höhe der Ausgaben der RAW von der Größe und Art der Leistungen der RAW abhängig sind und der voraussichtliche Bedarf nur dezentral in den Leistungsbetrieben zutreffend ermittelt werden kann. Deshalb gehen der Aufstellung des Wirtschaftsplans eingehende Ermittlungen der unteren Dienststellen über ihren

¹) Von der Wiedergabe der weiteren Untergliederung in Ziffern, Unterziffern und Buchstaben muß mit Rücksicht auf den Umfang der Gliederung abgesehen werden.

²) Vergl. hierzu auch die Vfgg. der RBD Kassel vom 10. 3. 1931 — 66 St 13 Kmbp/W. betr. Wirtschaftsplan 1931. Ueber die Bedeutung der Titel siehe unter Buchhaltereikonten.

Bedarf voraus und erst, nachdem die Hauptverwaltung von den Bedürfnissen des Werkbetriebs Kenntnis erhalten hat, wird von ihr der Wirtschaftsplan für das gesamte Werkstättenwesen ausgefertigt.

Die Grundlagen für die Ueberweisung von Wirtschafts- und Beschaffungsmitteln bilden die von den RAW aufzustellenden Voranschläge oder Haushaltsmeldungen, in denen in der gleichen Untergliederung wie in dem oben beschriebenen Ausgabenplan der gesamte Personal- und Sachbedarf für die Betriebs- und Vermögensrechnung, sowie die für die Stoffbeschaffung benötigten Mittel zusammengestellt werden. Zu diesem Zwecke werden alljährlich den RAW seitens der geschäftsführenden Direktionen Anmeldevordrucke übersandt, in welche die für das nächste Geschäftsjahr benötigten Kopfzahlen, Tagewerke, Stoffmengen und Geldmittel einzutragen sind. Wie bei dem Wirtschaftsplan kommen auch für die Voranschläge der RAW nur bestimmte Ausgabetitel der Betriebs- und Vermögensrechnung in Betracht. Die Ausgaben bei den einzelnen Positionen werden auf Grund vorsichtiger Schätzungen über den voraussichtlichen Bedarf für die zu erwartenden Ausbesserungsleistungen ermittelt, für die zum Teil die seit der letzten Ausbesserung eines Fahrzeuges verstrichene Zeit, der Anteil der unvorhergesehenen, durch Unfälle verursachten Schäden und die Zahl der dem einzelnen Werk zugeteilten Lokomotiven, der voraussichtliche Verkehrsumfang usw. Anhaltspunkte geben. Maßgebend für die Bemessung der Ausgaben sind auch die Höhe der Besoldungssätze, die Verschiebung innerhalb der Besoldungsklassen nach dem Alter und der Rangstufe, die Zahl der Neuanstellung für pensionierte Beamte, die Höhe der Löhne, und, soweit Stoffbeschaffungen in Betracht kommen, die Preisgestaltung der Stoffe. Grundsätzlich wird bei der Veranschlagung von den letztjährigen Wirtschaftsergebnissen ausgegangen und eventuelle Abweichungen hiervon für das neue Geschäftsjahr ermittelt.

Da die gewöhnliche Gliederung der sogenannten technischen Ausgabentitel des Wirtschaftsplans (Titel 14 und 15) in Anbetracht der großen Zahl der Verwendungszwecke für die Veranschlagung nicht zureichend ist, müssen diese noch weiter zerlegt werden. Zu diesem Zwecke stellen die Ausbesserungswerke alljährlich für die Ausgabentitel 14 und 15 der Betriebsrechnung noch besondere Voranschläge auf, in welchen die Ausgaben getrennt nach gewöhnlicher Unterhaltung, außergewöhnlicher Unterhaltung und Ergänzungen aufgeführt werden.

Die Veranschlagung der Ausgaben für die gewöhnliche Unterhaltung einschließlich der Ausgaben für die gewöhnliche Unterhaltung der eigenen Werstattanlagen wird in Arbeitsplänen vorgenommen, die in zwei Teile zerfallen:

1. Ausführungen und Beschaffungen der laufenden baulichen Unterhaltung,

2. Kleine Ergänzungen und Veränderungen, die sich für den Betrieb als dringend nötig herausgestellt haben.

Innerhalb dieser beiden Teile werden die Ausgaben nach folgenden Anlagearten getrennt veranschlagt:

1. Bahnkörper nebst allen Nebenanlagen,
2. Weichen und Kreuzungen,
3. Gebäude,
4. Stellwerke und Signalvorrichtungen,
5. elektrische Leitungen, Block- und Sicherungseinrichtungen, Sprech- und Schreibwerke,
6. Befestigung der Zufuhrwege, Vorplätze, Ladestraßen,
7. alle sonstigen Anlagen.

Bei den RAW kommen hiervon im allgemeinen nur vier Positionen in Frage:

a) Unterhaltung der Gleise,
b) Unterhaltung der Werkstattgebäude,
c) Befestigung der Zufuhrwege, Vorplätze, Ladestraßen,
d) gewöhnliche Unterhaltung aller sonstigen Anlagen.

Der Arbeitsplan für Titel 15 umfaßt die Kosten für die gewöhnliche Unterhaltung der mechanischen und maschinellen Anlagen sowie Einrichtungen und hat, wie der Arbeitsplan für Titel 14, die Ausführungen, die einen Kostenaufwand von jeweils mehr als 100 RM erfordern, einzeln aufzuführen und zu begründen. Die Ausgaben des Titels 15 werden getrennt aufgeführt, innerhalb deren sie nach dem Grade der Dringlichkeit zu ordnen sind:

1. Ausführungen, die gemäß der F. O. I, § 3[5] der besonderen Genehmigung der Reichsbahndirektion bedürfen, und
2. sonstige Ausführungen, die einer Genehmigung nicht unterliegen,
3. alle übrigen Ausführungen.

Eine weitere Unterteilung wie bei dem Titel 14 findet nicht statt.

Die besondere Veranschlagung für die außergewöhnliche Unterhaltung und Ergänzung der Titel 14 und 15 geschieht in getrennten Nachweisungen, die jeweils in zwei Abschnitten die Ausgaben für die Erneuerung und den Anlagezuwachs aufnehmen.

Nach Fertigstellung der Werkvoranschläge werden diese den geschäftsführenden Direktionen übersandt. Diese prüfen die einzelnen Positionen, stellen die Voranschläge der einzelnen RAW zusammen, fügen die für ihre eigene Tätigkeit benötigten Wirtschaftsmittel hinzu und melden den Gesamtbedarf für den Werkstättenbezirk bei der Hauptverwaltung an. Die Hauptverwaltung stellt dann auf Grund der sämtlichen Bezirksvoranschläge den Gesamtvoranschlag unter Berücksichtigung

des voraussichtlichen Einnahmeanfalls und der Dringlichkeit der Ausgaben auf und verteilt die Wirtschaftsmittel auf die Bezirke zur selbstständigen Bewirtschaftung, nachdem der Verwaltungsrat den Gesamtvoranschlag genehmigt hat. Die geschäftsführenden Reichsbahndirektionen entwerfen sodann einen Verteilungsplan, auf Grund dessen die Wirtschaftspläne der einzelnen Werke ausgefertigt und diesen mit besonderen Begleitverfügungen übersandt werden.

Die Ueberwachung des Wirtschaftsplans erfolgt bei den GDW durch die besondere Kontrolle des Finanzbüros und in den RAW durch die Wirtschaftsführung und teilweise durch statistische Aufzeichnungen, wie z. B. durch die Zusammenstellung der Tagewerke in der Lohnbuchhaltung. Auf die Einzelheiten kann in Anbetracht dessen, daß die Wirtschaftskontrolle in den folgenden Ausführungen Gegenstand eingehender Darlegungen ist, hier nicht näher eingegangen werden.

Kapitel III.

Buchhaltung und Selbstkostenrechnung der Reichsbahn-Ausbesserungswerke.

A. Die Werkkassenbuchhaltung.

1. Aufgaben und Stellung der Werkkassen.

Aehnlich wie in dem Verkehrsbetrieb bei den Stationen von bestimmter Bedeutung zur Durchführung des Zahlungsverkehrs der unteren Dienststellen Stationskassen eingerichtet sind, so sind auch den Reichsbahn-Ausbesserungswerkstätten Kassen, sogenannte Werkkassen, beigegeben, denen „die Einziehung sämtlicher aus der Werkstättenverwaltung hervorgehenden Einnahmen und die Auszahlung an Besoldungen, Löhnen, Reise- und Umzugskosten usw. des Werkstättenpersonals, sowie der Rechnungen für Leistungen und Lieferungen, die den Bereich der Werkstatt betreffen“ [1]) obliegen. Die Werkkassen unterscheiden sich sonach von den Stationskassen durch die Arten der sie durchlaufenden Einnahmen und Ausgaben, was darin begründet liegt, daß die RAW, deren Geldverkehr die Werkkassen zu besorgen haben, keine Verkehrsleistungen hervorbringen. Auch bestehen zwischen den Werkkassen und Abfertigungskassen keinerlei Beziehungen. Schließlich sind sie nicht den Hauptkassen der örtlichen Reichsbahndirektionen, sondern zum Zwecke der gesonderten Abrechnung des Werkstättenbetriebs den Hauptkassen der geschäftsführenden Reichsbahndirektionen für das Werkstättenwesen unterstellt, welche jeweils die RAW mehrerer örtlicher Direktionsbezirke

---

1) Stahn, a. a. O., Teilheft V, Seite 21.

umfassen. Trotz dieser Verschiedenheiten haben die Stationskassen und die Werkkassen viele gemeinsame Züge, weshalb auf die Geschäfts- und Buchführung der Werkkassen die Vorschriften der Stationskassenordnung (Finanzordnung, Teil IX) unter Anpassung an die oben erwähnten Sonderaufgaben sinngemäß Anwendung finden.

Wie daraus hervorgeht, sind die Werkkassen, obwohl sie den Ausbesserungswerken angegliedert sind, nicht den Werken für ihre Geschäfts- und Buchführung verantwortlich, sondern der Hauptkasse der übergeordneten geschäftsführenden Reichsbahndirektion (GDW), von der sie Vorschüsse empfangen, der sie ihre eigenen Ueberschüsse abliefern und mit der sie abrechnen. Sie haben deshalb nicht den Charakter von Werkkassen im eigentlichen Sinne, sondern von Unterkassen oder Zahlstellen der Hauptkassen der GDW. Gleichwohl bestehen durch die Begleichung von Werkverpflichtungen und der Einziehung von Forderungen des Werks Beziehungen zwischen Werk und Werkkasse, indem das Werk der Kasse Anweisungen zum Einzug und zur Auszahlung erteilt.

Es ist klar, daß die Unterordnung der Werkkasse unter die rechnungslegende Hauptkasse der GDW, ihr Charakter als Zahlstelle und nicht als Werkkasse, sowie ihre Tätigkeit für das Werk die Gestaltung der Werkkassenbuchhaltung wie diejenige des gesamten Ausbesserungsbetriebes, die BVW und die Hauptkassenbuchhaltung, beeinflussen müssen, da die Organisation in der Buchhaltung rechnerisch zum Ausdruck gelangt.[1]) Um diese Beziehungen zur Hauptkassenbuchhaltung und der betriebswirtschaftlichen Vollabrechnung als der Betriebsbuchhaltung der RAW im gewöhnlichen Sinne besser klarlegen und den Charakter der Werkkassenbuchhaltung als Zahlstellenbuchhaltung ohne das störende Gestrüpp der rein formalen Gestaltung hervorheben zu können, dient der folgende Abschnitt über das Kontensystem, dem dann die Darstellung der technischen Durchführung der Buchhaltung folgt.

2. Das Kontensystem.

Die Bücher, in denen das zugrundeliegende Kontensystem — denn eine rein kontenmäßige Verbuchung liegt nicht vor — seinen konkreten Ausdruck findet, sind das Kassenbuch, in welchem die Einnahmen und Ausgaben der Werkkasse nach ihrer zeitlichen Erledigung verbucht werden, die beiden Auftragsbücher, in welchen die auszuführenden Zahlungen und Vereinnahmungen zunächst zum Soll gestellt und nach Ausführung durch Istbuchungen ausgeglichen werden, und schließlich die Zusammenstellung der einmaligen Einnahmen und Ausgaben, welche ebenfalls wie die Auftragsbücher der Ueberwachung der Erledigung der Zahlungseingänge und -leistungen dient. Die Sollstellung der zu vereinnahmenden und auszuzahlenden Beträge und die Vornahme von

---

[1]) Vergl. Calmes, Die Fabrikbuchhaltung, Leipzig 1922, Seite 132.

Ausgleichsbuchungen nach der Erledigung in den beiden Auftragsbüchern und der Zusammenstellung berechtigt zu der Annahme, daß sie den Charakter von Schuldner- und Gläubigerkonten haben. Indessen muß festgestellt werden, daß die Soll- und Istbuchungen bei den Werkkassen lediglich der Ueberwachung des fristgerechten und vollständigen Zahlungseingangs dienen, da die Reichsbahnbuchhaltung keine Personenkonten im üblichen Sinne kennt und „die Buchführung nur auf die Kontrolle des jeweiligen Kassenbestandes, die rechtzeitige und richtige Erledigung der Einnahme- und Ausgabeaufträge und die ordnungsmäßige Ablieferung ihrer Einnahmen gerichtet“ [1]) ist. Den beiden Auftragsbüchern und der Zusammenstellung fällt sonach nur eine Teilaufgabe der Debitoren- und Kreditorenkonten zu, die Terminkontrolle, die aber als Nebenaufgabe nicht dazu führen kann, daraus den Kontencharakter abzuleiten. Dagegen spricht nicht, daß am Jahresende die restlichen, noch nicht erledigten Kassenanweisungen beim Abschluß der Werkkasse der übergeordneten Hauptkasse eingereicht werden. Im Gegenteil ist dies als eine Maßnahme zu werten, durch welche die Hauptkasse in Stand gesetzt wird, auch noch die in der Werkkassenbuchhaltung eingetragenen Sollbeträge in ihren Abschluß einzubeziehen, was allerdings dort einer Einsetzung von Debitoren und Kreditoren gleichkommt, obwohl hierfür andere Bezeichnungen gewählt und die Beträge anderen Konten zugeteilt werden.[2])

Sonach bleibt für die Betrachtung nur noch das dem Kassenbuch zugrundeliegende Kassenkonto übrig, dessen Soll- und Habenseiten, die mit den Einnahmen- und Ausgabenseiten des Kassenbuchs identisch sind, die Einnahmen und Ausgaben nach Ursprungs- und Ausgabenarten in besonderen Spalten getrennt aufnehmen. Die Einteilung ist die gleiche wie bei den Stationskassen, da für das Kassenbuch der Werkkasse dieselben Vordrucke verwendet werden, doch ist die außer den Einnahmenspalten für die „Vorschüsse“, für die „verschiedenen Einnahmen“ und die „durchlaufenden Gelder“ vorgesehene Spalte für die „Verkehrseinnahmen“ eine Leerspalte, da die Werkkassen keine Verkehrseinnahmen zu verbuchen haben. Auch werden bei den „verschiedenen Einnahmen“ die „Einnahmen nach Hebelisten“ ausgeschieden und gesondert verbucht. Die Vorschüsse werden von den Werkkassen bei der geschäftsführenden Direktion für das Werkstättenwesen durch Vorschußgesuche angefordert, in denen der Zweck der Verwendung, z. B. ob Besoldungen oder Löhne daraus bestritten werden sollen, der gegenwärtig verfügbare Kassenbestand und die bis zum Zeitpunkt der Aus-

---

[1]) Stahn, a. a. O., Teilheft V, Seite 19.

[2]) Vergl. hierzu die Ausführungen über die Uebergangsrechnung, das Kto. Vorschüsse und das Kto. Verwahrgelder unter Buchhaltereikonten bezw. Die Hauptkassenabschlüsse alter Ordnung.

zahlung zu erwartenden Eingänge darzustellen sind. Die Gesuche sind mindestens sechs Tage vor Eintreten des Bedarfs einzureichen und die Beträge in runden Summen anzumelden. Telegraphische Anforderungen sind unzulässig. Die Gewährung und Auszahlung erfolgt fast ausnahmslos nicht durch Uebersendung von Barmitteln, sondern durch Ausstellung eines Schecks, durch den die Werkkasse ermächtigt wird, die entsprechenden Beträge sich von der Reichsbank auszahlen zu lassen. Der übersandte Scheck dient aber nicht der Erhebung der Beträge, sondern der Gutschrift auf dem Reichsbankgirokonto der Werkkasse, weshalb sie diesen Scheck (in roter Farbe) vorher der Reichsbank einzureichen hat. Die Erhebungen der Werkkasse erfolgen sodann vermittels weißen Barschecks, in denen die auszuzahlenden Beträge auf den Bedarfsfall beschränkt sind, sodaß nicht unnötigerweise in den Werkkassen hohe Bestände aufbewahrt werden müssen. Das ganze Verfahren kommt einer Akkreditierung der Werkkasse gleich. Die „verschiedenen Einnahmen" sind außerordentlich umfangreich und umfassen alle Einnahmen, die nicht Vorschüsse oder durchlaufende Gelder sind. Als solche kommen z. B. in Betracht: Pacht- und Mietzahlungen, Pensionskassen- und Sterbekassenbeiträge, Erlöse aus verkäuflichen Drucksachen, Erträge aus sonstigen Veräußerungen, Telegraphengebühren usw. Sie werden in dem Werkkassenbuch weiter unterteilt in „sonstige Einnahmen" und in „Einnahmen nach Hebelisten". Unter die Letzteren fallen die Einnahmen, welche von dem Werk in einer Hebeliste berechnet werden, das seinerseits die Listen der geschäftsführenden Direktion zur Soll-Feststellung und endgültigen Anweisung an die Kassen zum Einzug übersendet. Einnahmen dieser Art sind vornehmlich solche, die in bestimmten Zeitabschnitten regelmäßig eingezogen werden, z. B. Mietzinsen, Wassergeld, Stromgeld usw. Die „durchlaufenden Gelder" sind keine eigentlichen Einnahmen, da sie, wie ihr Name schon sagt, durchlaufen. Handelt es sich dabei um Einnahmen, so werden sie früher oder später zu Ausgaben, und umgekehrt werden von den Werkkassen etwa für die Krankenkassen vorlagsweise vollzogene Auszahlungen später von der leistungspflichtigen Kasse durch Einzug vereinnahmt. Es sind dies alles Zahlungen, welche den Geschäftsbereich der Werkkasse nicht berühren. Zu ihnen zählen vor allem die Gelder, die der Werkkasse von anderen Kassen zur Bestreitung der Verpflichtungen der letzteren überwiesen werden, die Spargelder der Werkstattlehrlinge usw. Auch werden solche Einnahmen zunächst in der Spalte durchlaufende Gelder verbucht, deren Verwendungszweck bei Einzahlung noch nicht bekannt ist. Ihrem Charakter als „durchlaufende" Gelder entsprechend haben die Einnahmen- und Ausgabenspalte der durchlaufenden Gelder die Tendenz, sich auszugleichen. — Die Gliederung der Ausgabenseite (Habenseite) ist nicht in gleichem Maße wie die der Einnahmeseite durchgeführt. Die gesonderte Darstellung erstreckt sich lediglich auf die soeben besprochenen

„durchlaufenden Gelder“ und die „Ablieferungen an die Hauptkasse“. Die Ablieferungen, die bei dem geringen Umfang der Werkleistungen für Dritte im allgemeinen nicht allzuoft vorgenommen werden müssen, sind dann zu bewerkstelligen, wenn sich in der Kasse ein Bestand zeigt, der innerhalb einer bestimmten Frist mangels genügender Auszahlungsanweisungen nicht für die Begleichung von Werkverpflichtungen verwendet werden kann. Diese Ablieferungen nennt man „Barablieferungen“ im Gegensatz zu den „Ablieferungen in Belägen“, unter denen die Uebersendung der quittierten Rechnungen, die in der gleichen Ausgabenspalte wie die Barablieferungen zur Verbuchung gelangen, zu verstehen sind. Hierdurch und auf Grund einer von der Werkkasse einzureichenden „Nachweisung über die verschiedenen Einnahmen“ wird es der Hauptkasse ermöglicht, die Einnahmen und Ausgaben in ihrer vollen Höhe auf den betreffenden Verrechnungsstellen und Konten zu buchen.

Fragt man sich, welche Bedeutung die spaltenmäßige Einteilung des Kassenbuchs hat, so kann es nur ein Urteil geben, das dahin lautet, daß die Einrichtung der Spalten lediglich Kontrollmaßnahmen dienen soll und etwa eine Art von Aufgliederung wie in einem Hauptbuch nicht sein kann. Einmal sind die Einnahme- und Ausgabearten nicht dazu angetan, die Seiten bestimmter Konten zu vertreten und andererseits fehlt das Gegenkonto, das den Zahlungsverkehr darzustellen hätte. Demnach können die Spalten nur die Bedeutung einer Untergliederung des Kassenbuchs haben, was nichts anderes besagt, als daß das Kassenkonto aus den so gegliederten Einnahmen und Ausgaben gebildet wird. Aus dem gleichen Grunde und mit Rücksicht darauf, daß die Soll- und Habenseiten des Kassekontos mit denjenigen des in der Hauptkassenbuchhaltung geführten Kontrollkontos „Rohverkehrseinnahmen“ bezw. des dem „Abrechnungsbuch mit der Werkkasse“ zugrundeliegenden Unterkontos gleichlaufend, ist die Frage zu entscheiden, ob das Kassekonto ein Gegenkonto zu dem letzteren ist oder nicht. Die Frage liegt jedenfalls nahe, da die Einnahmen und Ausgaben des Kassekontos nach den von der Hauptkasse gewährten Vorschüssen und nach den Ablieferungen an diese getrennt aufgeführt werden, und man deshalb vermuten könnte, daß das zum Zwecke der Be- und Entlastung der Hauptkasse geschieht. Richtig ist jedenfalls, daß die Untergliederung des Kassekontos der Kontrolle der Vereinnahmungen und der Ablieferungen an die Hauptkasse dient, und daß durch die Gliederung das gleiche Ziel erreicht wird wie durch die Führung eines Gegenkontos: Hauptkasse.

Die Beziehungen des Kassekontos zur betriebswirtschaftlichen Vollabrechnung des Werks sind nur sehr lose. Be- und Entlastungen des Werks auf dem Kassekonto werden nicht vorgenommen und können dies auch nach den obigen Ausführungen nicht werden, es sei denn, daß das Kassekonto in den Rahmen des der BVW zugrundeliegenden

Kontensystems eingespannt ist. Aber auch das ist bei dem Charakter der BVW zu verneinen, da diese mehr eine Verrechnung in sich bedeutet, die darauf hinaus läuft, die Einnahmen und Ausgaben der gesamten Kassenbuchhaltung des Werkbezirks, soweit sie das Werk angehen, aufzugliedern. Im Uebrigen bestehen nur insofern Beziehungen, als einerseits in der Werkbuchhaltung Unterlagen für die Verbuchungen in dem Werkkassenbuch erstellt werden und umgekehrt die Werkkasse der Werkbuchhaltung Unterlagen liefert.

3. Die Bücher.

Die technische Durchführung der Werkkassenbuchhaltung erfolgt teilweise in festgebundenen Büchern und teilweise in Listen. Das Hauptbuch ist das Kassenbuch, in welchem die Einnahmen und Ausgaben in der vorstehend besprochenen Weise spaltenmäßig getrennt verbucht werden. Die Eintragungen erfolgen täglich, jedoch werden die Posten nicht einzeln aufgeführt, sondern summarisch aus den Nebenbüchern übernommen, wo sie einzeln zur Darstellung gelangen. Beide Seiten sind mit einer Summenspalte versehen, die durch die Einrichtung einer Tagesabschlußspalte auf der Ausgabenseite ergänzt sind, auf welcher der jeweilige Tagesbestand angezeigt wird. Die beiden Auftragsbücher, je eins für die Einnahmen und die Ausgaben, nehmen nach vorheriger Erläuterung des Zwecks und Bezeichnung des Verpflichteten bezw. Empfängers die zu vereinnahmenden bezw. auszuzahlenden Beträge nach Eingang der entsprechenden Anweisungen auf und gleichen die Sollbeträge in den Istspalten aus, sobald die Ausführung erfolgt ist. Die Zahl der Istspalten entspricht der Zahl der Monate des Geschäftsjahres, sodaß in ihnen die in jedem Monat sich wiederholenden Einnahmen und Ausgaben für den Zeitraum des ganzen Jahres erscheinen. Die Führung der beiden Auftragsbücher ist nicht immer erforderlich; auf sie kann verzichtet werden, wenn es die Umstände erlauben. Eine ähnliche Einrichtung ist die „Hebeliste", die bei den Werkkassen der Aufnahme fortlaufender Einnahmen besonderer Art dient und deshalb das Einnahme-Auftragsbuch z. T. ersetzt. In ihr erscheinen nur solche Beträge, die fortlaufend eingezogen werden müssen, z. B. Miete, Pacht, Wassergeld und Stromgeld für die Belieferung von Werkwohnungen. Ebenfalls zur Nachprüfung der Ausführung der einzelnen Aufträge dienen die Zusammenstellungen der einmaligen Einnahmen und Ausgaben, die, wie ihre Bezeichnung schon hervorhebt, nur für einmalige Einnahmen und Ausgaben vorgesehen sind. In ihnen erfolgt nach der Erläuterung des Zwecks und der Bezeichnung des Empfängers bezw. Zahlungspflichtigen gleichfalls die Sollstellung der Einzelbeträge und die Austragung in Istspalten, sobald die Einnahmen und Ausgaben geleistet worden sind.

Die Nebenbücher, deren Führung nicht obligatorisch ist und daher im Einzelfalle der Genehmigung bedarf, dienen der Erläuterung der Spalten des Kassenbuchs. Durch sie wird eine größere Uebersichtlichkeit und leichtere Auffindbarkeit der Einzelbeträge herbeigeführt und die summarische Verbuchung in dem Kassenbuch ermöglicht. Durch die letztere Tatsache werden sie zu untrennbaren Bestandteilen des Kassenbuchs. Entsprechend der Einteilung des Kassenbuchs kann ein Nebenbuch über verschiedene Einnahmen und ein Nebenbuch über die durchlaufenden Gelder geführt werden. In dem Nebenbuch über verschiedene Einnahmen werden die oben näher bezeichneten Einnahmen unter eingehender Darstellung des einzelnen Buchungsvorfalls in Vorspalten eingetragen und die Beträge in einer Anzahl von Sachrubriken ausgeworfen, deren Anzahl sich nach den jeweiligen Bedürfnissen richtet. Als solche Sachrubriken kommen gewöhnlich in Betracht: Miete, Pacht, Lagerplatzgeld, Altmaterial, Drucksachen, Betriebseinnahmen und die nicht in der Spalte „verschiedene Einnahmen" des Kassenbuchs, sondern dort gesondert ausgewiesenen Vorschüsse der Hauptkasse. Das Nebenbuch über die durchlaufenden Gelder ist entsprechend dem Charakter der durchlaufenden Gelder sowohl Einnahme- als auch Ausgabebuch und nimmt ebenfalls die Beträge unter eingehender Darlegung der Buchungsvorfälle einzeln auf. Dabei werden die Beträge getrennt nach Pfandgeldern, den Spargeldern der Werkstattlehrlinge und den sonstigen durchlaufenden Geldern verbucht.

Als Hilfsbuch, nicht als Nebenbuch, wird ein besonderes „Merkbuch für den Tagesabschluß" geführt, in welchem der im Kassenbuch täglich ermittelte Bestand in Soll übernommen und auf der Istseite der durch Abzählen der Tageskasse und Wertmarken sowie der auf Grund der Bank- und Postscheckauszüge und sonstiger Belege ermittelte tatsächliche Kassenbestand detailliert eingetragen wird.

4. Die Abschlüsse.

a) Der Tagesabschluß.

Wie bereits bei der Erwähnung des Merkbuchs ausgeführt, wird täglich der Buchbestand — nach dem Kassenbuch — dem Bestand, wie er durch Abzählen — Kasseninventur — ermittelt wird, gegenübergestellt. Diese Gegenüberstellung hat hauptsächlich Bedeutung für den Kassenvorsteher und die Kassenprüfung, die mindestens im Jahre zweimal stattfinden muß. Eine andere Aufgabe hat diese Feststellung nur insofern zu erfüllen, als die Werkkasse der übergeordneten Hauptkasse die täglichen Einnahmen, den Bestand sowie den voraussichtlichen Bedarf meldet. Diese Meldungen sind deshalb notwendig, um der Hauptkasse die Möglichkeit zu geben, rechtzeitig über die vorhandenen Geldbestände zu disponieren und die angeforderten Beträge zur Verfügung

zu stellen. Eventuell vorhandene Bestände, die nicht binnen einer bestimmten Frist zu Zahlungen von Werkverpflichtungen benötigt werden, sind abzuführen, um sie nicht nutzlos in den Kassen aufzuspeichern, sondern eventuelle Verzinsungsmöglichkeiten auszunutzen. Die Kassenbestände sind, soweit sie einen gewissen Regelbestand überschreiten und nicht unmittelbare Verwendung finden, innerhalb bestimmter Fristen, z. B. von 2 Tagen, an die zuständige Hauptkasse abzuführen. Ueber die Vorschüsse und Ablieferungen wird von der Hauptkasse zur Kontrolle und zur weiteren buchhalterischen Behandlung ein „Abrechnungsbuch mit der Werkkasse" geführt, in dem die Soll- und Istbeträge an Ablieferungen jederzeit ermittelt werden können. Der in diesem festgestellte Ueberschuß der Barablieferungen oder der Vorschüsse bietet aber keine Beurteilungsmöglichkeit des Erfolges, da derselbe bei den Werken von vielen anderen Umständen abhängt, die nicht in dem Geldumsatz ihren Ausdruck finden. M. E. ist deshalb bei den Werkkassen nur ein Schluß auf die Höhe der Zuschüsse der verschiedenen Einnahmen und Ablieferungen gerechtfertigt. Wie wir aus den vorstehenden Ausführungen erkennen können, ist der tägliche Abschluß seinem Charakter nach nicht ein Abschluß im eigentlichen Sinne, sondern bedeutet lediglich eine Feststellung der Einnahmen und Ausgaben vom Monatsbeginn bis zum Abschlußtag, sowie eine Kontrolle des vorhandenen und verfügbaren Bestands.

b) Der Monatsabschluß.

Am Ende des Monats wird das Kassenbuch derart abgeschlossen, daß die Einnahmen und Ausgaben im Ganzen übereinstimmen. Das wird dadurch erreicht, daß zu wenig abgelieferte Einnahmen von den Beträgen des folgenden Monats gekürzt und auf die Ablieferungen des Vormonats verrechnet werden und umgekehrt. Außerdem wird ein eventuell verbleibender Bestand an Pfand- und ähnlichen Geldern auf den nächsten Monat übertragen. Danach ist ein Kassenauszug anzufertigen, in welchem die Summen der in den einzelnen Spalten während des Monats aufgekommenen Beträge und die sich aus dem Soll und Ist ergebenden Differenzen der Ablieferungen und der durchlaufenden Gelder eingetragen werden. Der Kassenauszug ist der Hauptkasse zu einem bestimmten Termin einzusenden und wird von dieser nach Prüfung und Erledigung etwaiger Erinnerungen an die Werkkasse zurückgereicht, wo er dem Kassenverwalter zur Entlastung und für die Kassenprüfung als Ausweis über die Sollabwicklung des betreffenden Monats dient. Außer dem Kassenauszug ist von der Werkkasse allmonatlich ein „Verzeichnis der verschiedenen Einnahmen" aufzustellen, um die Hauptkasse der vorgesetzten Reichsbahndirektion über die Höhe und die Art der Einnahmen zu orientieren.

c) Der Jahresabschluß.

Der Jahresabschluß ist mit dem Monatsabschluß identisch und unterscheidet sich von diesem nur dadurch, daß alle am Jahresende vorhandenen Belege der Hauptkasse mitübersandt werden, um alle Reste aufzuräumen und die Kasse „glatt" zu stellen.

5. Die Buchungsunterlagen.

In den Vorschriften der FO IX, die für die Buchungsunterlagen der Stationskassen und der Werkkassen Gültigkeit haben, sind keine einheitlichen Richtlinien für die Aufstellung der bei der Werkkasse zu verwendenden Unterlagen gegeben, sondern die Belege im einzelnen behandelt. Trotzdem kann man aber feststellen, daß alle Belege folgende Daten aufweisen müssen: Das Datum, die Art (Einnahme oder Ausgabe) und der Zweck des Geschäftsvorfalls, die Bezeichnung des Einzahlers oder Empfängers, der Betrag und schließlich die Unterschrift des Verfügungsberechtigten oder Zahlungsempfängers. Daraus geht hervor, daß die folgenden Ausführungen nicht eine Darstellung von ganzen Beleggruppen sein kann und nur Einzelbelege besprochen werden können. Die Vielzahl legt dabei nahe, nur die wichtigsten Unterlagen in die Behandlung einzubeziehen.

Die Vorschüsse werden durch ein Vorschußgesuch bei der vorgesetzten Hauptkasse angefordert und gegen eine Vorschußquittung in Empfang genommen. Die Buchung erfolgt erst beim tatsächlichen Eingang oder nach Zugang der Gutschriftsanzeige der Reichsbank. Bei den verschiedenen Einnahmen hat man zu unterscheiden zwischen dem Auftrag zum Einzug und dem tatsächlichen Zufließen. Der Auftrag, der in einer entsprechenden Anweisung niedergelegt ist, bildet die Grundlage für die Verbuchung in der Zusammenstellung der einmaligen Einnahmen und Ausgaben, den Auftragsbüchern und den Hebelisten. Hierbei ist nicht unbedingt erforderlich, daß die von den einzelnen Leistungsverpflichteten einzuziehenden Beträge jeweils besonders angewiesen werden, vielmehr kann der Einziehungsauftrag summarisch für eine Mehrzahl von Fällen in einer Anweisung zusammengefaßt werden, wenn darin die Einzelbeträge genügend erläutert sind und dadurch der fristgemäße und lückenlose Einzug gewährleistet wird, z. B. Sammelanweisung für die in einer Hebeliste eingetragenen Mieten, Wassergeld, Stromgeld usw. Die Istbuchungen erfolgen erst nach Eingang der Zahlungen und werden auf Grund von Postscheckabschnitten und sonstigen Quittungen vorgenommen. In ähnlicher Weise werden die durchlaufenden Gelder behandelt. Auch hier werden die Buchungen der tatsächlichen Eingänge nach Quittungen vorgenommen, nachdem vorher der Werkkasse die Auszahlungs- bezw. Einzahlungsaufträge zugegangen und von ihr zum Soll gestellt worden sind. Liegen solche Anweisungen nicht vor, so werden die eingegangenen

Beträge dennoch als Eingänge bei den durchlaufenden Geldern eingetragen und hiervon der Hauptkasse in einer Einzahlungsanzeige Mitteilung gemacht.

Die Belege der Ausgaben unterscheiden sich von denjenigen der Einnahmen nur sehr wenig. Neben den durchlaufenden Geldern kommen nur noch die Ablieferungen an die Hauptkasse in Betracht. Die Ablieferungen können durch Uebersendung von Bargeld an die vorgesetzte Hauptkasse oder in der Form der „Ablieferung in Belägen“ vorgenommen werden. Ueber die Barablieferungen, die im allgemeinen wegen der überwiegenden Leistungen der Werke für andere Reichsbahnstellen und deren verrechnungsmäßigem Ausgleich nur in bescheidenem Umfang vorkommen, hat die Hauptkasse Quittung zu erteilen, nach der jeweils die Eintragung vollzogen wird. Die andere Form der Ablieferungen ist im Grunde nichts anderes als eine Benachrichtigung der Hauptkasse über die von der Werkkasse ausgeführten Auszahlungen in Gestalt der Uebersendung der erledigten und mit Quittung versehenen Auszahlungsaufträge. Ueber diese Ablieferungen werden Ablieferungsscheine in doppelter Ausfertigung ausgestellt, deren Duplikat, von der Hauptkasse mit der Bestätigung versehen, der Werkkasse zurückgesandt wird, wo es als Beweismittel für die erfolgte Ablieferung dient. Da für derartige Ablieferungen bezw. für die Bestreitung der in diesen verrechneten Ausgaben auch die verschiedenen Einnahmen herangezogen werden, hat die Werkkasse monatlich in einer Nachweisung die eingegangenen Beträge zu erläutern und diese der Hauptkasse einzureichen. Dadurch ist es der Hauptkasse ermöglicht, ihrerseits die Vereinnahmung bei den zuständigen Fonds und die Verausgabung im Rohkonto (Kto. Rohverkehrseinnahmen oder Bruttokonto) vorzunehmen. Ueber die rückständigen Einnahmen wird die Hauptkasse durch eine Anzeige über rückständige Einnahmen orientiert, und über die Unmöglichkeit von fristgemäßen Ablieferungen erhält sie eine Fehlanzeige.

Wie wir aus den vorstehenden Ausführungen erkennen können, sind auch die Unterlagen durch den Charakter der Werkkassenbuchhaltung als Zahlstellenbuchhaltung beeinflußt. Insbesondere die „Ablieferungen in Belägen“, die Nachweisung über die verschiedenen Einnahmen und die Anzeige über rückständige Einnahmen weisen darauf hin, daß die von der Werkkasse verbuchten Einnahmen und Ausgaben nochmals detailliert in der Hauptkassenbuchhaltung, und zwar sowohl auf dem Rohkonto als auch auf den Verrechnungsstellen und Gegenkonten, zur Verbuchung gelangen.

B. Die betriebswirtschaftliche Vollabrechnung in den Reichsbahn-Ausbesserungswerken.

1. Aufgaben, Zweck und Gliederung.

Bis zum Jahre 1928 war es den Reichsbahnausbesserungswerken nach den damaligen Vorschriften nicht möglich, die Kosten der einzelnen Arbeitsleistungen in exakter Weise zu ermitteln und den Empfängern in Rechnung zu stellen. Wohl wurden die unmittelbaren Lohnkosten mit Hilfe von Lohnzetteln und die direkten Stoffkosten durch Verlangscheine oder Verlangzettel nach den alten Materialienordnungen erfaßt und die Aufträge hiermit belastet. Die Gemeinkosten hingegen, welche für eine Gesamtheit von Aufträgen aufgewendet wurden, wurden zwar summarisch festgestellt, eine zutreffende Verteilung auf die einzelnen Arbeitsleistungen konnte jedoch nicht erfolgen. Die geschäftsführenden Direktionen für das Werkstättenwesen setzten deshalb Zuschlagssätze fest, mit Hilfe deren die Werkkosten auf die direkten Lohn- und Stoffkosten verteilt wurden. Hierbei wurden die Sätze ohne Rücksicht darauf, in welcher Höhe die einzelnen Ausbesserungsarbeiten die Betriebsabteilungen des Werks berührten, festgesetzt. Durch die Vergrößerung der RAW, die fortschreitende Technisierung und die Notwendigkeit der Rationalisierung der Betriebe hatte sich aber immer mehr das Fehlen einer exakten Selbstkostenrechnung und entsprechender kalkulatorischen Betriebsrechnung ungünstig fühlbar gemacht. Um diesem Mangel abzuhelfen, hat die Hauptverwaltung im Jahre 1928 die betriebswirtschaftliche Vollabrechnung (BVW) eingeführt. Diese ist in erster Linie darauf abgestellt, die Selbstkosten der einzelnen Aufträge hinsichtlich ihrer Inanspruchnahme der Betriebsabteilungen, der aufgewendeten Löhne und für diese verbrauchten Stoffe zu ermitteln und den Empfängern anzulasten. Weiterhin wurde durch die Vorschrift die Einrichtung einer Betriebs- und Werkbuchhaltung ins Leben gerufen, um die Wirtschaftlichkeit nachprüfen und die Ergebnisse betriebswirtschaftlich auswerten zu können. Es war in der BVW schließlich noch vorgesehen, daß ein Wirtschaftsabschluß und eine Bilanz für die einzelnen Werke den Stand und die Ergebnisse der Betriebsführung klarlegen sollten. Die letzteren Aufgaben sind aber mittlerweile durch neue Verfügungen wieder aufgehoben worden, sodaß die BVW sich heute auf die beiden ersten Aufgaben, die Berechnung der Selbstkosten und die Durchführung der Buchhaltung einschließlich der Aufstellung des Wirtschaftsberichts beschränkt.

Die BVW ist entstanden aus dem Streben der Reichsbahn nach Verbesserung des Rechnungswesens der RAW und der Hauptkassenbuchhaltung der geschäftsführenden Direktionen für das Werkstättenwesen, da bei letzterer der Aufwand und der Ertrag, wie sie sich aus der Behandlung in der BVW ergeben, im Einzelnen verbucht und der Gewinn hieraus als Ueberschuß der Einnahmen über die Ausgaben

festgestellt wird. Der Zusammenhang wurde schon in der Einleitung erwähnt. Wie er sich im Einzelnen gestaltet und welche Schlüsse daraus auf den Charakter der BVW als Buchhaltung oder statistische Untergliederung der Konten der Hauptkassenbuchhaltung gezogen werden können, soll die nachfolgende kontensystematische Darstellung der BVW-Buchhaltung zeigen. Hierbei wird von dem Grundgedanken ausgegangen, daß jeder Buchhaltung mit Ausnahme der reinen Kameralistik ein Kontensystem zugrundeliegt, einerlei ob es sich um Verbuchungen auf Konten der doppelten Buchführung handelt oder ob die Buchungen auf Formularen, Listen oder in festgebundenen Büchern durchgeführt werden. Als Konten in diesem weiteren Sinne gelten deshalb auch die spaltenmäßigen Darstellungen, die mit den übrigen gleichen oder andersartigen Aufzeichnungen, wie z. B. in Listen und in festgebundenen Büchern, buchhalterisch logisch den Betriebsablauf festzuhalten vermögen. Die kontenmäßige Darstellung ist außerdem notwendig, weil in den Vorschriften der BVW die Formulare der Selbstkostenrechnung und Buchhaltung nicht in getrennten Abschnitten behandelt und sogar auf den der Buchhaltung dienenden Formularen kalkulatorische Arbeiten durchgeführt werden, und weil die Zugehörigkeit zur Buchhaltung nur durch Betrachtung des zugrundeliegenden Kontensystems entschieden werden kann.

Diese gleichzeitige Verwendung von Formularen für Buchhaltungs- und Kalkulationszwecke legt nahe, die Selbstkostenrechnung der gesamten Buchhaltung nicht in einem besonderen Kapitel gegenüberzustellen, sondern bei der Stelle mitzubehandeln, die dazu berufen ist, diese Arbeiten vorzunehmen. Dies geschieht auch deshalb, weil infolge der Gleichartigkeit der Buchhaltungs- und Kalkulationsarbeiten kaum noch besondere Arbeiten für die Selbstkostenrechnung übrig bleiben und ihre Durchführung fast immer auf den gleichen Formularen erfolgt. Um aber außer dem Gleichlauf der beiden Teile des Rechnungswesens den Besonderheiten der Buchhaltung und Kalkulation Rechnung zu tragen und die — wenn auch nur geringfügigen — zusätzlichen, nur für die Zwecke der Selbstkostenrechnung durchzuführenden Arbeiten zusammenhängend zu würdigen, wird im Folgenden die Selbstkostenrechnung bei der Betriebsbuchhaltung in einem besonderen Unterabschnitt behandelt. Daß unter diesen Umständen in der Sonderdarstellung der Selbstkostenrechnung die von der Betriebsbuchhaltung als Buchhaltung miterledigten Kalkulationsarbeiten nur durch Hinweise Erwähnung finden können und oftmals nur Grundsätzliches herausgearbeitet werden kann, dürfte klar sein. Der Betriebsbuchhaltung, die zur buchhalterischen Darstellung der innerbetrieblichen Wertveränderungen und zur Ermittlung der Selbstkosten für die einzelnen Aufträge berufen ist, gehen die Nebenbuchhaltungen voran, denen außer ihren eigentlichen Aufgaben als Buchhaltungsteile der Gesamtbuchhaltung noch besondere Aufgaben, wie

z. B. die Kontrolle der Arbeitszeit, die Vorbereitung der Lohnzahlungen, die Ueberwachung der Stoffveränderungen usw. zufallen. Schließlich folgt die Werkbuchhaltung, welche die Betriebsergebnisse zum Zwecke des Vergleichs mit den im Wirtschaftsplan bewilligten Wirtschaftsmitteln verbucht, die Abrechnung mit den Auftraggebern vornimmt und die Abschlüsse aufstellt.

Entsprechend dieser Gliederung werden die folgenden Ausführungen in drei Abschnitte eingeteilt, die selbständigen Nebenbuchhaltungen, die Betriebsbuchhaltung und die Werkbuchhaltung, und bei diesen dem dringenden Erfordernis der Darstellung des zugrundeliegenden Kontensystems insofern Rechnung getragen, als diese jeweils zu Beginn der Abschnitte vorgenommen wird. Die Rekonstruktion eines Kontenplans aus einer nicht kontenmäßig, sondern statistisch aufgezogenen Buchhaltung ist natürlich außerordentlich schwierig und schließt zum Teil Willkürlichkeiten ein, die in der Einreihung in ein Kontenschema und in der Trennung von Listenaufzeichnungen in mehrere Konten bestehen können. Im Folgenden soll aber eine derartige Einzwängung und von der Wirklichkeit abweichende Behandlung vermieden und die Darstellung in engster Anlehnung an die formelle Ausgestaltung der Buchführung vorgenommen werden. Auf die Möglichkeit eines andersartigen Aufbaus des Kontensystems gegenüber der aus reinen Zweckmäßigkeitsgründen gehandhabten Buchhaltung wird selbstverständlich da und dort hingewiesen werden müssen.

2. Die selbständigen Nebenbuchhaltungen.

a) Wesen und Zweck.

Wie des Oefteren in Buchhaltungen fabrikatorischer Unternehmungen die buchhalterische Darstellung der Lohn- und Stoffkosten selbständigen Nebenbuchhaltungen, der Lohnbuchhaltung und der Stoffbuchhaltung, übertragen ist, so sind auch in der RAW-Buchhaltung durch die BVW und die seit dem 1. Februar 1931 gültige „Vorläufige Vorschrift für die Verwaltung der Betriebsvorräte“, Teil I und II (Stowe) Buchhaltungsteile ausgesondert, in denen die Lohnkosten, die Stoffbestände und die Stoffveränderungen wertmäßig verbucht werden. Diese organisatorische Verselbständigung ist offenbar aus dem Grunde durchgeführt worden, weil man mit der rein buchhalterischen Darstellung andere Aufgaben verbinden und die gesamten einschlägigen Arbeiten mit Rücksicht auf ihren großen Umfang in geschlossenen Abteilungen behandeln will. Auch können hierfür Zweckmäßigkeitsgründe ausschlaggebend gewesen sein, die in einer Anlehnung an die bestehende Betriebsorganisation zu suchen sind. Welche Arbeiten in diesen Abteilungen durchgeführt werden, richtet sich sonach nicht allein nach den Erfordernissen der wertmäßigen Verbuchung, sondern nach den Anordnungen der Geschäftsleitung, hier

der Verwaltung. So werden in der Lohnbuchhaltung neben der buchhalterischen Darstellung Statistiken über die Tagewerke und die Löhne zusammengestellt, der Werklohndurchschnittssatz, mit dem die Aufträge abgerechnet werden, ermittelt. Ihr fallen z. T. Aufgaben der Personalverwaltung und die damit verbundenen sonstigen Verwaltungsaufgaben, wie z. B. die Berechnung, Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuern und sonstigen Abgaben usw. zu. Die Stoffbuchhaltung hat außer der wertmäßigen Verrechnung die Stoffbestände mengenmäßig zu überwachen, Beschaffungen einzuleiten, die Einlieferungen auf die Uebereinstimmung mit den vertraglichen Abmachungen hin nachzuprüfen, die Stoffwerte für die Abrechnung der Werkleistungen zu ermitteln und die Werte für die Wirtschaftskontrolle des Stoffbeschaffungsplans zur Verfügung zu stellen. Auch ist für die Einrichtung einer besonderen Stoffbuchhaltung der RAW und die Zusammenfassung dieser in einer zentralen Stoffbuchhaltung des der geschäftsführenden Direktion beigegebenen Stoffbüros der Gesichtspunkt der Kostensenkung maßgebend gewesen. Gerade durch diese Einrichtung und Vervollkommnung der Zentralbuchhaltung im Stoffbüro sind in den letzten Jahren Ersparnisse in gewaltigem Ausmaße bei der Stoffverwaltung erzielt worden.[1]) So ist durch die Zentralisierung erst die Einführung der Lochkartenbuchhaltung und damit eine schnellere Ermittlung der Bestandsveränderungen ermöglicht worden, die ihrerseits zu einer stärkeren Ausnutzung der in den einzelnen RAW lagernden Stoffe, zu einer Verkürzung der Umschlagszeit und infolgedessen zu Zins-, Lagerkosten- und Kapitalersparnissen führten. Auch ist hierdurch die Normung und Vereinheitlichung der Stoffsorten und die Verminderung ihrer Zahl gefördert worden. Es kann nicht mehr wie früher von jedem Meister die ihm beliebte Art oder Form eines Stoffes beschafft und auf Lager gehalten werden, sondern die Formen und die Maße sind vereinheitlicht und die Anzahl der Stoffe ist auf ein Minimum reduziert. Daraus ergibt sich, daß andererseits die einzelne Stoffsorte eine größere Verwendungsfähigkeit erlangt hat, daß das Bestell- und Ablangeverfahren vereinfacht, der Umfang der einzelnen Stofflager um ein bedeutendes gesenkt und weit mehr als früher die Zentralbeschaffung ermöglicht worden ist.

Bei allen diesen Nebenaufgaben, die zum Teil auf einer mengenmäßigen und zum anderen Teil auf einer wertmäßigen Darstellung der Bestände und ihrer Veränderungen basieren, darf nicht vergessen werden, daß die Lohn- und Stoffbuchhaltung Bestandteile der Buchhaltung sind und als solche Aufgaben für die Zwecke der Gesamtbuchhaltung zu erfüllen haben. Allerdings ist dies nicht ohne weiteres

---

[1]) Nach einem Vortrag von Reichsbahnpräsident Dr. ing. e. h. G. Hammer über: „Die Einkaufswirtschaft der Deutschen Reichsbahn-Gesellschaft", gehalten am 9. März 1933 im VDI (Techn. Hochschule Darmstadt).

erkennbar, da die Lohn- und Stoffbuchhaltung wie die übrigen Teile der BVW statistisch aufgezogen sind, die Be- und Entlastungen, d. h. die Verbindung mit den der übrigen Buchhaltung zugrundeliegenden oder tatsächlich geführten Konten nur durch Anweisungen, Lohn- und Stoffzettel usw. vermittelt wird, und weil schließlich gleichgerichtete Buchungen in der Hauptkassenbuchhaltung unter gleichzeitiger Anrufung von Gegenkonten vorgenommen werden, was zu der Annahme berechtigt, daß die selbständigen Nebenbuchhaltungen wie die BVW tatsächlich Sonderbuchhaltungen sind, die der Hauptkassenbuchhaltung die entsprechenden Buchungsunterlagen zu liefern haben und hierbei eine weitgehende Kontenaufgliederung vornehmen. Diese Beziehungen zu erkennen und somit den Charakter der Nebenbuchhaltungen als Buchhaltung oder als Rechnung außerhalb des zur Bilanzaufstellung führenden Kontensystems festzustellen, dienen die folgenden, jeweils den einzelnen Nebenbuchhaltungen vorausgehenden Kontenbesprechungen, denn nur die Betrachtung des zugrundeliegenden Kontensystems kann über den tatsächlichen Zustand der Buchführung Aufschluß geben.

b) Die Lohnbuchhaltung.

aa) Das Lohnkonto.

Das Lohnkonto ist in der Lohnbuchhaltung außerordentlich schwierig zu erkennen, da in ihr nur die Lohnstunden und die auszuzahlenden Löhne berechnet werden und ein Konto ebensowenig geführt wird wie eine Gegenüberstellung der ausgezahlten Löhne mit den in die Betriebsbuchhaltung übergehenden Lohnkosten erfolgt. Man könnte geneigt sein, das Vorliegen eines Kontos überhaupt zu negieren, da Restbestände nicht auftreten und die Lohnauszahlungen restlos zur Verrechnung gelangen. Allein es ist zu berücksichtigen, daß sowohl die BVW-Buchhaltung als auch die Lohnbuchhaltung sich mehr oder weniger des statistischen Verfahrens bedienen, bei dem es für die Beurteilung des zugrundeliegenden Kontensystems nicht auf äußerliche Merkmale und Formen ankommt, sondern auf die Beziehungen, die sich aus dem Verlauf und dem Inhalt der Buchungen mitunter sogar unter Ausschaltung der rein praktischen Gestaltung ergeben. Man wird deshalb diejenigen Anlagen als Teile des Lohnkontos wählen müssen, die möglicherweise die Soll- und Habenseite zu repräsentieren vermögen. Das Ergebnis dieser Auswahl ist, wie nicht anders bei dem statistischen Verfahren zu erwarten, recht mager, denn wir können feststellen, daß lediglich die Sollseite des Kontos ihren konkreten Ausdruck in der „Uebersicht über die Lohnabschlag- und Lohnlisten“ findet, die zugleich der Werkkasse als Anweisung zur Auszahlung der Löhne und der Hauptkasse als Anweisung zur Verbuchung auf den Konten dient.

Haben wir so die Sollseite festgestellt, so ergibt sich die Frage, auf welchem Konto die der Belastung auf dem Lohnkonto entsprechende Entlastung erfolgt. Die Auszahlung durch die Werkkasse legt nahe, daß die Gegenbuchung auf dem Kassenkonto der Werkkasse vorgenommen wird. Allein die Werkkasse nimmt lediglich die Auszahlungen vor und verbucht die ausgezahlten Geldbeträge als „Ablieferungen in Belägen" an die Hauptkasse, sodaß als Gegenkonto das Hauptkassenkonto und nicht das Werkkassenkonto in Frage käme. Wie aber aus der in der Uebersicht niedergelegten Buchungsanweisung und aus den Ausführungen über die Werkkassenbuchhaltung und die Hauptkassenbuchhaltung [1]) hervorgeht, finden in der Hauptkassenbuchführung zwei Buchungen statt, die Vereinnahmung auf dem Rohkonto (Konto Rohverkehrseinnahmen, Bruttokonto) zur Entlastung der Werkkasse und die Verausgabung auf den Titeln der Betriebsrechnung. Demnach liegt hier ebenfalls keine Gegenbuchung vor, sondern zwei in sich geschlossene Buchungen auf Grund der von der Lohnbuchhaltung ausgefertigten Anweisung. Die Lohnbuchhaltung hätte sonach nur die Aufgabe, die Löhne zu berechnen und, soweit Buchhaltungszwecke in Frage kommen, die erforderlichen Anweisungen für die Hauptkassenbuchhaltung zu liefern. Im Rahmen der Hauptbuchhaltung hätte sie demzufolge nur den Charakter einer Kostenaufgliederung und nicht einer Buchhaltung im eigentlichen Sinne. Gleiches würde dann auch für die BVW gelten, da die Lohnbuchhaltung ein Bestandteil der BVW-Buchhaltung ist und an diese, wie aus der Abstimmung der Auftragsabrechnung mit der Uebersicht hervorgeht, die Lohnkosten abgibt. Der Charakter der BVW im Allgemeinen und der Lohnbuchhaltung im Besonderen als Kontenaufgliederung [2]) wird aber nicht bestimmt durch das Verhältnis der Sollseite des Lohnkontos zur Werkkasse oder Hauptkasse, sondern durch die Beziehungen der BVW-Buchhaltung zur Hauptkassenbuchhaltung. Eine Aufgliederung liegt jedenfalls dann nicht vor, wenn sowohl in der BVW-Buchhaltung als auch in der Hauptkassenbuchhaltung Gegenkonten gebildet sind, auf denen die gegenseitigen Beziehungen in Form von Be- und Entlastungen buchhalterisch dargestellt werden. Nun befinden sich in der GVW-Buchhaltung die W-Zwischenrechnungen und die W-Hilfsrechnungen, welche für jedes der GVW unterstellte Werk gesondert die Werk- und die Fertigungskosten aufnehmen, weshalb sie auf den ersten Blick den Anschein von Gegenkonten erwecken. Indessen übernehmen sie die Ausgaben und Ausgabenabsetzungen zum Zwecke der weiteren Verrechnung auf die Sachgebiete. Auch werden in ihnen keine Be- und Entlastungen der RAW vorgenommen und die Kosten

[1]) Vergl. meine Ausführungen unter Buchhaltereikonten.

[2]) Vergl. hierzu Schmalenbach, Der Kontenrahmen, Leipzig 1930, Seite 74-77; VDMA: Selbstkosten-Nachrechnung und Buchhaltung in Maschinenfabriken, Charlottenburg 1925, Seite 27-29.

sind um die Ausgaben für den Schuldendienst und die sonstigen Lasten vermehrt.[1]) Das gleiche gilt für die in der BVW eventuell in Betracht kommenden Titelkonten der Werkbuchhaltung, denn auch auf ihnen werden keine Be- und Entlastungen der GVW vorgenommen und der Schuldendienst wird nicht verrechnet. Dagegen spricht auch die Seitenanordnung der den Titeln der Werkbuchhaltung zugrundeliegenden Konten, denn die Ausgaben werden, wenn man die Behandlung des früheren Wirtschaftsabschlusses in der Werkbilanz als maßgeblich ansieht, auf der Sollseite und die Einnahmen auf der Habenseite des Kontos eingestellt, während ein Gegenkonto zur Hauptkassenbuchhaltung auf der Habenseite die Ausgaben und auf der Sollseite die Einnahmen auszuweisen hätte. Bei alledem ist aber zu bedenken, daß die Verbuchungen nicht im System der doppelten Buchführung vorgenommen werden, hier nur das zugrundeliegende Kontensystem zu behandeln ist und daß heute nicht mehr für die Beurteilung der Seitenanordnung die Aufstellung des Wirtschaftsabschlusses und der Werkbilanz uneingeschränkt maßgebend ist, da sowohl die Werksbilanz als auch der Wirtschaftsabschluß nicht mehr aufgestellt, die Einnahmebuchungen der tatsächlichen Einnahmen nicht mehr vorgenommen werden und im allgemeinen Vereinnahmungen als Ausgabeabsetzungen zur Verbuchung gelangen. Man könnte deshalb hier von einer eventuellen stillschweigenden Aenderung der Bedeutung der Titelkonten sprechen. Außerdem könnte man ins Feld führen, daß, da eine doppelte Buchung der Sonderkosten, der Besoldungen der Beamten, der Bezüge der Angestellten, der Löhne der Hilfskräfte im Beamtendienst als Sollbuchung, wie sie durch das praktisch geübte Verfahren vorgenommen wird, nicht möglich ist, die Ausgaben auf der Habenseite und die Einnahmen als Entlastungen der RAW auf der Sollseite der Titelkonten zu verbuchen wären. Weiter könnte man einwenden, daß die Seiten in der Buchhaltung der DRG im allgemeinen nach eigenen Gesichtspunkten ohne Berücksichtigung eines zugrundeliegenden Kontensystems angeordnet seien und deshalb dieses anders als die rein praktische Handhabung zu beurteilen wäre. Schließlich und nicht zuletzt kann geltend gemacht werden, daß in der W-Rechnung „die Ausgaben, soweit die persönlichen und sächlichen Gemeinkosten (Werkkosten) in Betracht kommen, statt nach Sachgebieten nach den einzelnen Reichsbahnausbesserungswerken zu trennen" sind, „um eine Abgleichung der Ausgaben mit den von den Reichsbahnausbesserungswerken in die Auftragsabrechnung nach BVW hineingenommenen Werkkosten durchführen zu können".[2]) Wenn auch hierbei eine Ab-

---

[1]) Vergl. meine Ausführungen unter Die W-Zwischen- und W-Hilfskonten.

[2]) Dienstvorschrift über die Fortbildung der Buchungsordnung (Fobu), Berlin 1930, Seite 29, § 22 Ziffer 3.

stimmung zwischen der Anlage 26 der BVW, Uebersicht über die Aufteilung der Werkkosten[1]) und der W-Zwischenrechnung stattfindet, so ist eine indirekte Abstimmung mit den Titelkonten der Werkbuchhaltung insoweit gegeben, als durch Vergleich der Beträge der Uebersicht (Anlage 26 BVW) mit den entsprechenden Beträgen der Wirtschaftsbücher plus den von der Werkkasse gezahlten Besoldungen der Beamten, Bezüge der Angestellten, Löhne der Betriebsarbeiter, der Betriebsräte, der Hilfskräfte im Beamtendienst, der Nebenbezüge, Unterstützungen usw. plus den von der vorgesetzten GDW mitgeteilten anteiligen Kosten der Verwaltung oder durch Einführung eines besonderen Hilfsbuches zum Wirtschaftsbuch A[2]) die Uebereinstimmung herbeigeführt wird.

Den Ausführungen ist zu entnehmen, daß man der BVW-Buchführung nur unter Vorbehalt den Charakter einer selbständigen, die GDW-Buchführung ergänzenden Buchführung zuschreiben kann, deren zugrundeliegendes Kontensystem in sich geschlossen ist und in dem, wie in einer selbständigen Betriebsbuchhaltung, die Verbindung zur übergeordneten Buchführung, der GDW-Buchführung, durch ein Gegenkonto hergestellt wird. Bejaht man die Selbständigkeit und den Charakter der BVW als Ergänzung zur Hauptkassenbuchführung, so ist die Gegenbuchung zur Sollseite des Lohnkontos auf der die Ausgaben aufnehmenden Habenseite der Titelkonten zu suchen. Die Gegenbuchung hätte dann den Sinn einer Schuld an die Hauptkasse, welche nach Erstellung der Leistungen im Zeitpunkt der Abrechnung mit den Auftraggebern durch die Uebergänge von den Auftragskonten auf die Einnahmeseite der Titelkonten auszugleichen wäre. Allein die Bedenken gegen diese Konstruktion sind, trotzdem man der nachfolgenden Betriebsbuchhaltung ohne weiteres eine kontenmäßige Verrechnung zugrunde legen kann, sehr groß, weshalb hier nochmals darauf hingewiesen werden muß, daß sie nicht ganz frei von Willkür ist.

Zu der Habenseite des Lohnkontos ist zu bemerken, daß sie in keiner der nach der BVW aufzustellenden Anlagen zu erkennen ist. Doch ist daraus, daß die vorbehandelte Uebersicht letzten Endes auf den Zeit- und Gedingelohnzettelnachweisen aufgebaut wird, der Schluß zu ziehen, daß der Uebergang von der Habenseite des zugrundeliegenden Lohnkontos auf die Konten der Betriebsbuchhaltung vollzogen ist. Denn die Zeit- und Gedingelohnzettelnachweise basieren auf den Zeit- und Gedingelohnzetteln, welche die Aufgabe haben, die bei den einzelnen Aufträgen und somit auch bei den Auftragskonten aufgekommenen Lohnbeträge diesen anzulasten. Die Uebernahme der Lohnwerte aus dem Lohnkonto durch die Betriebsbuchhaltung ist weiterhin aus der

---

[1]) Verfügung der HV vom 28. 12. 1931 — 44 Kaow 68 — Seite 1, Ziffer 1, in Verbindung mit Verfügung der HV vom 4. 5. 1931 — 44 Kvw 327 —.

[2]) Verfügung der RBD Kassel vom 19. 1. 1932 — 66 St 13 Kaow/W —.

Abstimmung der in der Auftragsabrechnung verrechneten Lohnkosten mit den bei dem Titel 15 Ziff. 1[1] in der Uebersicht berechneten und nach der in ihr ausgefertigten Anweisung ausgezahlten Löhnen zu erkennen. Aber auch hier muß eine Einschränkung gemacht werden, denn die Lohnkosten der als Hilfskräfte im Beamtendienst beschäftigten und als Betriebsräte tätigen Arbeiter werden nicht vermittels Lohnzettel auf die Konten der Werkkostenermittlung übernommen, sondern nach Verbuchung in der Werkbuchhaltung als Ausgaben auf den betreffenden Verrechnungsstellen mit Hilfe von Nachweisen der Werkkasse (Anl. 23 und 24 der BVW) auf die Konten der Werkkostenermittlung überführt. Diese Maßnahme dürfte aber nur als rein praktische Form zu werten sein und beeinflußt das zugrundeliegende Kontensystem nicht.

bb) Die technische Durchführung.

Wie wir gesehen haben, spielt in der Lohnbuchhaltung die Darstellung des Lohnkontos nur eine sehr untergeordnete Rolle, da lediglich die Sollseite in der Uebersicht über die Lohnabschlag- und Lohnlisten ihren Ausdruck findet. Ja man kann sich des Eindrucks nicht erwehren, daß die Uebersicht nur aus dem Grunde aufgestellt wird, um einen Ueberblick über die gesamten in einem Monat aufgekommenen Lohnkosten zu erlangen, sowie sie Kassenzwecken dienlich zu machen, und daß die rein buchhalterische Aufgabe, die sie zu erfüllen vermag, vielleicht ungewollt nebenbei miterledigt wird. Das Schwergewicht der Aufgaben der Lohnbuchhaltung liegt eben auf der Ueberwachung der Arbeitszeit, der Feststellung der von den einzelnen Arbeitern geleisteten Stunden, der Berechnung der auszuzahlenden Löhne, der Zusammenstellung der verbrauchten Stunden und Lohnbeträge, der Ermittlung des Werklohndurchschnittsatzes und des Werkgedingeüberverdienstes usw.

Die Entlöhnung der Arbeiter erfolgt im Zeitlohn- und Gedingelohnverfahren. Die Berechnung des Zeitlohnes erfolgt im Einzelnen nicht nach dem Umfang der geleisteten Arbeit und wird in den RAW im allgemeinen nur bei solchen Arbeiten gewährt, bei denen die Feststellung der Arbeitszeit mit großen Schwierigkeiten verbunden, wenn nicht gar unmöglich ist. Er wird im Einzelnen bemessen nach dem Lebensalter, nach der Beschäftigungsart (Lohngruppen I—VIII) und wird abgestuft nach drei Lohngebieten und nach dem Dienstort. Weiterhin richtet sich der Lohn nach sozialen Gesichtspunkten und danach, ob der Arbeiter seine Leistungen in der regelmäßigen Arbeitszeit hervorbringt oder außerhalb dieser. So werden dem Arbeiter Kinder- und Frauenzuschläge zugebilligt und die Leistungen von Ueberzeitarbeit, von Sonn- und Feiertagarbeit, Nachtarbeit und auswärtiger Beschäftigung durch besondere Zuschläge zu dem Regellohn vergütet. Dem Gedingeverfahren liegt der Gedanke der Leistungssteigerung zugrunde. Man

versucht durch Gewährung von Mehrverdienst auf den Arbeiter anspornend einzuwirken, indem man für eine Arbeit oder eine Gruppe von Arbeiten eine Stückzeit festsetzt und dem Arbeiter die volle Stundenzahl vergütet. Führt der Arbeiter die Arbeit in einer kürzeren Zeit durch als in der vereinbarten, so erhält er entsprechend seiner Mehrleistung einen Mehrverdienst. Ueberschreitungen führen aber nicht zu Kürzungen des üblichen Zeitlohns, da dieser dem Arbeiter als Mindestlohn zugestanden wird. Voraussetzung für die Durchführung des Gedingeverfahrens ist, daß jedes Arbeitsstück vor Inangriffnahme der Arbeit nach Art und Umfang seiner Schadhaftigkeit untersucht, die Zeit für die Erledigung des Auftrags festgestellt und mit dem Arbeiter vereinbart wird. Zu diesem Zwecke sind in den Werken sogenannte Zeitermittler bestellt, die auf Grund ihrer Erfahrungen im Ausbesserungsbetrieb und ihrer Sachkenntnis in der Lage sind, alle die Arbeitszeit beeinflussenden Umstände zu erkennen und danach diese abzuschätzen. Daneben sind seit 1924 auf Grund der „Anweisung für die Ausführung von Zeitaufnahmen in Eisenbahn-Ausbesserungswerken" Zeitaufnahmen durchzuführen. Ihre Ergebnisse sind in Unterweisungskarten, die teilweise für das gesamte Reichsgebiet und teilweise nur für das Werk selbst Gültigkeit besitzen, festgelegt (Berliner Gedinge-Unterweisungskarten für das Reichsgebiet und Werk-Unterweisungskarten für das Werk). Ergeben sich trotz der vorhergegangenen Zeitermittlung während der Arbeitsausführung Schwierigkeiten etwa durch versteckte Materialfehler usw. und haben diese eine Mehrarbeit zur Folge, so bleibt es dem Ausführenden unbenommen, ein Nachtragsgedinge zu beantragen. Je nachdem der Arbeitsauftrag einem einzelnen Arbeiter oder einer Gruppe von Arbeitern übertragen ist, unterscheidet man Einzelgedinge und Gruppengedinge. Im Einzelgedinge wird der Arbeitslohn durch einfache Multiplikation der Arbeitszeit, d. h. der veranschlagten Stunden, mit dem für die Arbeiter gültigen Stundenlohn ermittelt. Als Stunden werden aber nur solche angerechnet, die für eine korrekte Ausführung aufgewendet wurden. Die Ordnungsmäßigkeit wird daher vor der Anrechnung der Stunden durch besondere fachkundige Arbeitsprüfer geprüft. Werden Arbeiten im Gruppengedinge ausgeführt, so ist zunächst die vorgegebene Gesamtzeit durch die tatsächlich von der Gruppe für die Erledigung des Gedingeauftrags aufgewandte Zeit zu dividieren. Die Stückzeitstunden des einzelnen Arbeiters erhält man dann durch Multiplikation des Quotienten mit den von dem Arbeiter tatsächlich verbrauchten Stunden, und der Lohnbetrag wird durch Vervielfachung des jeweils für den einzelnen Arbeiter festgesetzten Stundenlohns mit den für ihn so berechneten Stückzeitstunden ermittelt. Die Stückzeiten werden hierbei ohne Berücksichtigung einer etwa dem Arbeiter gewährten Ortslohnzulage abgerechnet. Bei Lohnabschlagszahlungen kann der erfahrungsmäßige Gedingeüber-

verdienst auf Wunsch der Belegschaft bis zu 80% berücksichtigt werden.

Zur Kontrolle der Arbeitsleistung, zur Feststellung der Personalverhältnisse der Belegschaft, der Berechnung der Arbeitsstunden und des Arbeitslohnes des einzelnen Arbeiters wie auch des gesamten Werks werden in der Lohnbuchhaltung Blätter, Listen usw. geführt, die zum großen Teil aus den Aufschreibungen und Meldungen der Betriebs- oder anderer Abteilungen hervorgehen. Solche Unterlagen stellen vor allem die Zeitlohn- und Gedingelohnzettelnachweise und die Beiblätter zu den Gedingelohnzettelnachweisen dar. Sie werden von der ausführenden Meisterei aufgestellt und dienen der Ueberwachung des lückenlosen Eingangs der den einzelnen Arbeitern ausgehändigten Lohnzettel, welchen die Aufgabe zufällt, die jeweils für einen Auftrag aufgekommenen Lohnstunden zu sammeln. Daher sind in den Lohnzetteln die Arbeitsstunden, die Art der auszuführenden Arbeit, die für den Auftrag vorgesehene Nummer, die Nummer der ausführenden Kostenstelle und die entsprechenden Prüfungsvermerke einzutragen. Zur Kontrolle des Wiedereingangs werden in den Zeitlohn- und Gedingelohnzettelnachweisen nach vorhergehender Eintragung der Bezeichnungen der Meisterei und der ausführenden Kostenstelle das Datum, die Nummer des Lohnzettels, die Auftragsnummer[1]), eventuell die Kontrollnummer und die bei dem Auftrag aufgekommenen Stunden (in den Gedingelohnzettelnachweisen die bewilligten und die zu vergütenden Stunden) eingezeichnet. Neben jedem Gedingelohnzettelnachweis wird noch ein Beiblatt geführt, in dem die tägliche Arbeitszeit der beteiligten Arbeiter vermerkt wird. Nachdem die Zeit- und Gedingelohnzettel mit den entsprechenden Nachweisen in der Betriebsbuchhaltung, der sie zwecks Eintragung und Feststellung in die Sammelbogen zugehen, erledigt sind, werden die Nachweise nebst Beiblättern der Lohnbuchhaltung zugesandt, wo sie neben anderen als Unterlagen für die Feststellung der Arbeitsstunden und der Berechnung der Lohnbeträge der einzelnen Arbeiter Verwendung finden.

In der Verwaltungsabteilung wird je eine Arbeiterliste für die ständigen Arbeiter und für die Aushilfsarbeiter angelegt, in denen die Arbeiter alphabetisch geordnet und innerhalb dieser nach dem Datum des Eintritts aufgeführt werden. Neben den Namen und Vornamen sind darin noch der Geburtstag, die Dienstbezeichnung, der Tag des Eintritts und des Austritts sowie die Ursache des Ausscheidens aufzuzeichnen. Außerdem werden in jeder Meisterei die Arbeiter nach Familiennamen und Vornamen, der Dienstbezeichnung, der Lohngruppe und der Hundertsätze eventueller Zulagen sowie die Zuteilung zu einem Vormann, nach Kontrollnummern geordnet fortlaufend in ein Arbeiter-

---

1) Vergl. hierzu meine Ausführungen unter „Die Auftragskonten".

verzeichnis eingetragen, das für jede Kostenstelle besonders anzulegen ist. In dem Lohnbüro wird für jeden Arbeiter eine Lohnstammkarte nach den Lohnabrechnungsvorschriften LRV Anlage II geführt, in der die laufende Nummer der Arbeiterliste, die Kontrollnummer, die Angaben über die Verhältnisse des Arbeiters, welche für die Lohnberechnung und die Berechnung der Kranken- und Pensionskassenbeiträge von Belang sind, einzutragen sind, und in welcher der Arbeiter durch seine Unterschrift die Richtigkeit der Angaben anerkennt. Sie werden geordnet nach Meistereien und innerhalb dieser nach Kontrollnummern aufbewahrt, und, sofern ein Arbeiter ausgeschieden ist, wird die Lohnkarte mit den Personalpapieren zusammen abgelegt, um jederzeit bei eventueller Wiedereinstellung oder bei Rückfragen auf diese zurückgreifen zu können. Im Lohnbüro werden die Lohnstunden entweder nach den Uhrenkarten, nach Pförtnermeldungen oder solchen der Meister eingetragen. Alle Abweichungen von der regelmäßigen Arbeitszeit, in der Beschäftigungsgruppe usw. sind dem Lohnbüro zu melden. Dies geschieht entweder auf den Uhrenkarten selbst oder in „Lohnmeldeheften", „Aushilfslohnmeldeheften" oder „Lohnmeldeblättern".[1]) Für Arbeiten im Geschäftsbereich des RAW, die von Arbeitern des Werks außerhalb dieses geleistet werden, führt der Meister den „Nachweis über auswärtige Beschäftigung".[2]) „Aushilfslisten" nach § 8 LRV sind anzulegen, wenn Arbeiter, deren Lohn auf Titel 15 W zu verrechnen ist, im Werk als Hilfskräfte im Beamtendienst usw. beschäftigt, oder wenn Arbeiter zu einer anderen Reichsbahnstelle abgeordnet werden.

Auf Grund der vorgenannten Unterlagen vollzieht das Lohnbüro die entsprechenden Eintragungen in das neuerdings vereinigte „Stunden- und Lohnheft". In diesem wird für jeden Arbeiter ein Blatt angelegt, auf das Eintragungen für einen Monat gemacht werden können. Die Eintragungen geschehen getrennt nach Zeit- und Gedingelohn, und, sofern der Arbeiter Leistungen vollbringt, die nicht auf Titel 15 W zu verrechnen sind, wird dieses in einer besonderen Spalte angegeben. Als Unterlage für die Berechnung der Zeitgewinne und der Gedingeüberverdienste, dienen die oben besprochenen „Gedingezettelnachweise" und die „Beiblätter". In weiteren Spalten werden die Zuteilung des Arbeiters zu einer anderen Gedingegruppe und die besonderen Zulagen und Urlaubstage vermerkt. Schließlich werden in den dem früheren Lohnheft entsprechenden Spalten die Bezüge des Arbeiters und die Abzüge dargestellt. Die Entlohnung der Arbeiterschaft erfolgt allwöchentlich in Form einer bestimmten, nicht spitz ausgerechneten Abschlagssumme auf den tatsächlichen Verdienst. Demgemäß fällt dem Lohnbüro allwöchentlich die Aufgabe zu, die Abschlagsbeträge für die einzelnen

---

[1]) BVW Anhang V, Seite 100.

[2]) Lohnrechnungsvorschriften (LRV) vom 1. Mai 1927, § 8, Seite 9.

Arbeiter festzustellen und die Auszahlung vorzunehmen. Die Berechnung und Zusammenstellung der Abschlagsbeträge für die einzelnen Arbeiter geschieht am einfachsten mit Hilfe besonderer Tabellen, in welche die zu zahlenden Abschläge unter Berücksichtigung der Lohngruppen, des Familienstandes, der zu vergütenden Arbeitsstunden und des durchschnittlichen Gedingeüberverdienstes bereits vorgerechnet sind, sodaß laufende Berechnungsarbeiten nicht mehr bestehen und ohne besondere Schwierigkeiten die „Lohnabschlagslisten" für jede Meisterei aufgestellt werden können.[1]) Es ist klar, daß die in dem vereinigten Stunden- und Lohnheft vorgesehene Lohnberechnung erst am Monatsende erfolgt, da die Abschlagszahlungen nur eine ungefähre und nicht exakte Lohnberechnung darstellen. Auch hier werden zur Berechnung der Steuern und Kassenbeiträge vorteilhaft Tabellen benutzt, während die übrigen Werte jeweils gesondert mit Hilfe von Rechenmaschinen ermittelt werden. Die so in dem vereinigten Stunden- und Lohnheft für die einzelnen Arbeiter ermittelten Lohnstunden, Lohnbeträge, Zulagen, Abschlagszahlungen, steuerliche Abzüge und Kassenbeiträge werden in die „Lohnliste" übernommen, die für jede Meisterei gesondert aufgestellt wird. Da hierbei die Beiträge zur Sozialversicherung nur in Gesamtbeträgen für den einzelnen Lohnempfänger ausgewiesen werden, wird noch eine besondere „Beitragsliste" für die Sozialversicherungsbeiträge notwendig, in welcher die Nummer des Versicherten, der wirkliche Arbeitsverdienst, die Beitragswochen, die laufenden Beiträge, Familienbeiträge, Geldstrafen, Heilmittel, Eintrittsgeld u. a. m. eingetragen werden. Zur Aufklärung des Arbeiters über die Zusammensetzung des ausgezahlten Lohnes erhält er am Monatsschluß einen „Abrechnungszettel", der heute vermittels Durchschlag der Beitrags- und Lohnliste gewonnen wird.[2])

Hiernach sind die Endsummen der Abschlagslisten in eine „Uebersicht der Lohnabschlags- und Lohnlisten", in welcher sämtliche Lohnzahlungen für einen Monat erscheinen, zu übernehmen. Da nicht alle Löhne auf Titel 15 verrechnet werden, befindet sich auf der Rückseite der Anlage eine Zusammenstellung der auf Titel 15 und die übrigen Ausgabentitel fallenden Lohnkosten. Die nicht auf Titel 15 fallenden Werte werden hierbei den Aushilfslisten, die bei Titel 12 W Ziffer 12[2] zu verrechnenden Löhne den Lohnmeldeheften und bei Abgabe an Dritte den besonderen Aufzeichnungen entnommen. Die Uebersicht dient zugleich als Anweisung für die Werkkasse zur Auszahlung der Löhne und als Buchungsanweisung für die Hauptkasse der vorgesetzten GDW, auf Grund deren dann in der im Abschnitt über das Lohnkonto angegebenen Weise[3]) die entsprechenden Buchungen vorgenommen werden.

---

[1]) Hofmann, Die Mechanisierung der Abrechnungsarbeiten in den RAW, Seite 297.

[2]) Anlage zur Verfügung der HV vom 16. Februar 1930 - 44 Pltr 63 - Seite 2.

[3]) Vergl. meine Ausführungen über das Lohnkonto auf Seite 35.

Außerdem wird auf der Rückseite die in der Uebersicht summarisch geführte Spalte über die Beiträge zu den Kranken- und Arbeiterpensionskassen bezüglich der einzelnen Untergruppen und nach Zahlungsgründen näher erläutert.

Zur Gesamtdarstellung der Lohnstunden und Lohnbeträge, zur Berechnung des Werklohndurchschnittsatzes und des Werkgedingeüberverdienstes werden die Zeitlohn- und Gedingelohnstunden sowie die Lohnbeträge in einer „Hauptübersicht der Lohnausgaben" zusammengestellt. Um eine Abstimmung mit den Stunden der Betriebsbuchhaltung vornehmen zu können, sind zuzusetzen die Stunden- und Lohnbeträge für Aushilfen von anderen Reichsbahnstellen und Titeln, die gekürzten Gedingestunden bei Mitarbeit von Lehrlingen, und abzusetzen die Zeitverluststunden, die Stunden bei Mitarbeit von Minderleistungsfähigen und für die Stunden und Beträge für Aushilfen bei anderen Reichsbahnstellen und Titeln. Nach erfolgten Zusetzungen und Absetzungen müssen die Stundenzahl und der Lohnbetrag bei Titel 15 W Ziffer 1[1] mit denen der Betriebsbuchhaltung übereinstimmen. Dann wird der Werklohndurchschnittsatz berechnet, indem man die vorberechnete Gesamtstundenzahl um die Stunden der Lehrlingsmeisterei (B) kürzt, um die für Aushilfen von anderen Reichsbahnstellen und Titeln als bei Titel 15, 1[1] aufgekommenen Stunden vermehrt und das Ergebnis in den Lohnbetrag aller Lohnlisten abzüglich des Lohnbetrags für die Lehrlingsmeisterei (B) dividiert. Der Werkgedingeüberverdienst wird gebildet aus der Division der Stückzeitstunden durch die Gedingestunden.

Um den Aufwand an Tagewerken festzustellen, werden die Zeit- und Gedingelohnstunden aus der Auftragsabrechnungsliste in eine „Zusammenstellung der Tagewerke und Löhne bei Titel 15 für Monat . . . ." übernommen. Hierbei sind aber die Stückzeitstunden unter Berücksichtigung des Werkgedingeüberverdienstes in verbrauchte Stunden umzuwandeln. Aus der Addition der Zeitlohn- und der umgewandelten Gedingestuden erhält man die Tagewerke für die einzelnen Buchungsnummern und durch weitere Summation dieser die Gesamttagewerke. Die Monatsbeträge werden schließlich in eine Jahreszusammenstellung übertragen.

Die Durchführung der Lohnbuchhaltung hat durch die im Jahre 1930 erfolgte Mechanisierung[1]) eine Umstellung erfahren, die nicht nur eine Vereinfachung und Aenderung der einzelnen Listen und Formulare, sondern auch die Verwendung von neuzeitlichen Büromaschinen im Gefolge hatte. Zur Beschriftung wiederkehrender Angaben, z. B. bei den Uhrenkarten, der Lohntüte, der Lohnstammkarte und der Lohnabschlagslisten werden seitdem Adressiermaschinen (Adrema) verwandt. Hierdurch ist einerseits

---

[1]) Verfügung der HV vom 16. 2. 1930 – 44 Pltr 63/10 – Anlage: Die Mechanisierung der Lohnabrechnung in den Reichsbahn-Ausbesserungswerken.

eine Vereinfachung durch Herabdrückung der Schreibarbeiten und andererseits eine weitere Kontrolle gegen Strohmänner ermöglicht worden. Zum Auf- und Ausrechnen benutzt man Addier- und Multipliziermaschinen und für die übrigen Arbeiten rechnende Schreibmaschinen. Es ist daneben natürlich Vorsorge getroffen worden, daß die Maschinen voll ausgenutzt werden und, falls durch längere und größere Reparaturen die Maschinen für längere Zeit der Benutzung entzogen werden, entweder andere Maschinen verwendet oder die Abrechnungsarbeiten handschriftlich fertiggestellt werden können.

C. Die Stoffbuchhaltung.

aa) Allgemeines.

Die sächlichen Mittel, die der Erstellung der Werkleistungen dienen, werden eingeteilt in die Arbeitsmittel und die Lagervorräte.[1]) Die ersteren umfassen die Betriebsanlagen sowie diejenigen Werkzeuge und Geräte, welche als Einzelwerkzeuge den Arbeitern zur unmittelbaren Benutzung übergeben werden und sich als Allgemeinwerkzeuge in den Werkzeugkammern der Betriebsabteilungen befinden, sowie diejenigen Geräte, welche in den Werkabteilungen oder in den Büros im Gebrauch sind. Sie scheiden bei der Betrachtung der Stoffbuchhaltung aus, da sie in der Anlagerechnung verrechnet und nach den noch gültigen Inventarienordnungen der einzelnen Länderverwaltungen verwaltet werden. Die Betriebsvorräte, deren Verbuchung in der vorläufigen Vorschrift für die Verwaltung der Betriebsvorräte der RAW[2]) ihre letzte Regelung gefunden hat, umfassen alle im Lager vorhandenen neuen Stoffe und Ersatzstücke.[3]) Sie werden eingeteilt in:

„a) Neustoffe, dazu gehören:
Kohlen, Koks, Preßkohlen, sonstige Betriebsstoffe,
Oberbaustoffe für die Gleisanlagen des eigenen Werks,
Baustoffe,
Stoffe der elektrischen Anlagen,
Werkstoffe,
b) Ersatzstücke für Fahrzeuge."

Früher wurden diese 7 Stoffgattungen noch in Gruppen eingeteilt und diese wiederum nach der Buchstabenfolge ihrer Bezeichnung ge-

---

[1]) Lüders, „Eisenbahnausbesserungswerke", betriebswirtschaftliche Bestrebungen in ihnen." Handwörterbuch für Betriebswirtschaftslehre, Band II, Seite 593 ff.

[2]) Vorläufige Vorschrift für die Verwaltung der Betriebsvorräte der RAW. Stowe, Teil I, Anweisung für die RAW; Teil I, Anweisung für das Stoffbüro. Gültig ab 1. Februar 1931.

[3]) Stowe, a. a. O., Teil I, Seite 6.

ordnet. Jede Gattung, Gruppe und Einzelstoff wurde durch eine Nummer gekennzeichnet, sodaß jederzeit Gattung, Gruppe und Bezeichnung mühelos gefunden werden konnte. Heute ist diese Nummerung nach Stoffsorten durchgeführt. Die Werkstoffnummern, die in den vom RZE herausgegebenen Verzeichnissen niedergelegt sind, werden heute aus neunstelligen Zahlen gebildet und unterscheiden sich nach Stoff und Sorte. Die Ersatzstücknummern setzen sich aus 12stelligen Zahlen zusammen, welche die Gattung, die Gruppe, den Hauptteil, den Nebenteil und die Sorte bezeichnen. Durch diese Nummerung wurde erreicht, daß viele Stoffe zentral beschafft, daß sie leichter ohne besondere Zeichnungen und umfangreiche Angaben von den einzelnen auswärtigen Lagerstellen bezogen werden können und schließlich, daß die Bestellungen bei den Lieferanten einfacher, sowie in größeren Mengen vorgenommen werden können, und daß die Lagerhaltung durch Ausscheidung vieler Sorten vereinfacht worden ist. Auch wurde dadurch die Zeit zwischen Beschaffung und Verbrauch auf ein Minimum herabgedrückt. Lagerkosten, Zinskosten usw. sind in großem Ausmaße erspart und die Einführung des Lochkartenverfahrens mit seinen großen Vorteilen ist ermöglicht worden. Die Materialbeschaffung erfolgt entweder zentral durch das Reichsbahnzentralamt in Berlin oder gruppenweise durch die geschäftsführenden Reichsbahndirektionen für das Werkstättenwesen oder durch die RAW selbst. Die Beschaffungen der RAW beschränken sich in der Regel auf solche Materialien, deren Zentraleinkauf infolge des selteneren Bedarfs, geringfügiger Mengen, des speziellen Bedürfnisses usw. sich nicht verlohnt. Die Lagerung geschieht dezentral in Lagern, die den Werken angegliedert sind. Daneben bestehen in den einzelnen Werken noch Lagerausgabestellen, die dann einzurichten sind, wenn die Stoffausgabe in den verarbeitenden Betriebsabteilungen den Betriebsablauf fördert und eventuelle Störungen zeitlicher Art hierdurch verhindert werden. Die in diesen Lagerausgabestellen lagernden Stoffe werden aber nicht schon als Verbrauch angesehen, sondern gehören zu den Beständen des Vorratslagers des Werkes.

Nicht in der Stoffbuchhaltung werden die Sonderkosten behandelt. Diese entstehen aus Leistungen und Lieferungen anderer Reichsbahnstellen oder Dritter für eine bestimmte Arbeitsleistung des Werkes und dürfen nicht unter die Lohnkosten und Stoffkosten fallen.[1]) Sie werden nicht wie die anderen Kosten in der praktisch durchgeführten BVW-Buchhaltung zunächst als Kosten in der Auftragsabrechnung und dann in den Wirtschaftsbüchern gebucht, sondern ihre Verbuchung erfolgt zunächst in den Wirtschaftsbüchern und dann erst werden sie auf den betreffenden Auftrag bezw. Auftragskonto vermittels eines Kostenzettels verrechnet, der der Betriebsbuchhaltung von der Werkbuchhaltung zu-

[1]) BVW § 12, Seite 13.

gestellt wird. Weiterhin werden in der Stoffbuchhaltung nicht behandelt die Abfallstoffe, die Drucksachen, Schreib- und Zeichenwaren, die Oberbaustoffe für Arbeiten der Weichenwerkstätten, die Tauschstücke und altbrauchbare Ersatzstücke. Auf sie wird deshalb später im Anschluß an die technische Durchführung der Stoffbuchhaltung noch näher eingegangen werden.

Wie aus dem Inhalt der Vorschriften und der aufzustellenden Formulare, Listen und Tabellen hervorgeht, hat die Stoffbuchhaltung die Stoffbewegung zu kontrollieren, um eine rechtzeitige Bestellung einzuleiten, die Einhaltung des Stoffbeschaffungsplans und die ordnungsmäßige Lagerführung durch den Lagerverwalter zu überwachen. Weiter obliegt ihr die Aufstellung der Rechnungen für Abgaben und Ueberweisungen von Stoffen an andere Reichsbahnstellen oder Dritte. Sie hat mit der Hauptkassenbuchhaltung insofern abzurechnen, als sie ihr die Stoffbewegungen mitteilt sowie entsprechende Buchungsanweisungen ausstellt und Abstimmungen mit der Hauptkassenbuchhaltung durchführt. Demnach sind die Stoffbestände und Stoffbewegungen nicht nur mengenmäßig, sondern auch wertmäßig in der Stoffbuchhaltung zu verfolgen. Schließlich hat sie neuerdings noch die Aufgabe, die Stoffkosten für die einzelnen Aufträge übersichtlich darzustellen und somit der Betriebsbuchhaltung die Unterlagen für die ordnungsmäßige Belastung der einzelnen Aufträge bezw. Auftragskonten zu liefern.

In die Erfüllung der Aufgaben der Stoffbuchhaltung teilen sich zwei Stellen, die RAW und das der GDW angegliederte Stoffbüro. Als Berechnungsstelle und als Lieferant von Unterlagen und Tabellierungen ist eine Lochkartenstelle eingerichtet, da die gesamte Stoffbuchhaltung, mit Ausnahme einiger weniger handschriftlicher Arbeiten, im Lochkartenverfahren durchgeführt wird. Entsprechend dieser Arbeitsteilung unterscheiden wir eine Stoffbuchhaltung der RAW und eine solche des Stoffbüros. Erstere ist heute mehr in ihrem Aufgabenkreis zugunsten derjenigen des Stoffbüros beschränkt, da in den RAW nur noch in geringem Ausmaße rein buchhalterische Arbeiten durchgeführt werden. Im Stoffbüro dagegen werden die Mengen- und Wertrechnungen der RAW zusammengefaßt und auf Grund dieser die gesamte Stoffbewegung überwacht. In ihr werden die Rechnungen für die Stoffempfänger ausgestellt und der Hauptkasse die entsprechenden Buchungsanweisungen gegeben. Ihr obliegt die vorerwähnte Abstimmung der Buchungen in der Stoffbuchhaltung mit den Buchungen der Hauptkassenbuchhaltung und die Kontrolle des Stoffbeschaffungsplanes, woraus hervorgeht, daß sie nicht nur die Stoffbestände und Veränderungen mengenmäßig zu verfolgen, sondern auch wertmäßig zu verrechnen hat.

Wie das organisatorische Verhältnis dieser beiden Stellenbuchhaltungen zueinander gestaltet ist, welche Stellung die gesamte Stoffbuchführung in der DRG-Buchführung einnimmt, welche buchhalterische

Bedeutung ihr somit zukommt und wie sie tatsächlich durchgeführt wird, sollen die beiden nächsten Abschnitte über das Kontensystem und die technische Durchführung zeigen.

bb) Das Kontensystem.

Weit besser als in der Lohnbuchhaltung lassen sich in der Stoffbuchhaltung die wertmäßigen Be- und Entlastungen erkennen, da sowohl die Anfangsbestände und die Eingänge als auch die Ausgänge und die Endbestände in der Stoffbuchhaltung zur Darstellung gelangen. Dagegen ergeben sich bedeutende Schwierigkeiten dadurch, daß mehrere Formulare gleichzeitig mehrere Zwecke zu erfüllen in der Lage sind, daß durch die Einführung von Stoffveränderungs- und Bestandskonten, durch die Darstellung der Stoffbestände in der Lagerrechnung der RAW und in der Monatsrechnung eine ganze Anzahl von Konten in Betracht kommt, währenddem der Lohnbuchhaltung nur ein Lohnkonto zugrunde liegt. Außerdem macht sich der Aufbau und die Abfassung der Vorschriften über die Durchführung der Stoffbuchhaltung im Lochkartenverfahren als sehr hemmend für die Erforschung des zugrundeliegenden Kontensystems fühlbar. Denn das organisatorische Verhältnis der Stoffbuchhaltung der RAW zu derjenigen des Stoffbüros kann verschiedenartig sein. So ist die Möglichkeit gegeben, daß die Buchhaltung des Stoffbüros lediglich die Ergebnisse der RAW-Stoffbuchführungen zusammenfaßt, ohne selbst Buchhaltung zu sein. Sie kann mit derjenigen der RAW durch Gegenkonten verbunden oder in das Kontenschema der BVW ohne besondere Gegenkonten eingegliedert sein.

Vor allen Dingen ergibt sich auch hier wie bei der Lohnbuchhaltung die Frage, ob der Stoffbuchhaltung Konten zugrunde liegen, die mit den übrigen Konten der Reichsbahnbuchhaltung eine Einheit bilden oder ob sie den Charakter einer Kostenaufgliederung besitzt, da sie ja ebenso wie die Lohnbuchhaltung mit der BVW-Buchhaltung durch die gegenseitige Abgabe und den Empfang von Werten in engstem Verhältnis steht. Für den Charakter als Kostenaufgliederung spricht die statistische Durchführung und das Fehlen der ausdrücklichen Be- und Entlastungen des entsprechenden Hauptkassenkontos. Allein auch hier muß wie bei der Betrachtung des Lohnkontos eingewendet werden, daß nicht eine bloße Wiedergabe der rein praktisch gehandhabten Buchhaltung erfolgen, sondern das zugrundeliegende Kontensystem betrachtet werden soll, und daß die Beurteilung des Kontensystems einer statistisch geführten Buchhaltung nicht von Aeußerlichkeiten und Formen beeinflußt wird, sondern hierfür die Aufgaben, Beziehungen und der Inhalt der Formulare, Listen und maschinenmäßigen Tabellierungen maßgeblich sind. Für den kontenmäßigen Ablauf der Buchhaltung spricht weiter die Einrichtung von Stoffveränderungskonten der RAW, sogenannten Verrechnungskonten, sowie die Uebertragung dieser Werte auf die Lagerrechnung der

RAW und die Monatsrechnung des Stoffbüros. Vor allem aber ist entscheidend, daß Be- und Entlastungen vorgenommen werden. Hierzu ist allerdings zu bemerken, daß direkte Be- und Entlastungen der Hauptkassenbuchführung nicht erfolgen, sondern nur Abstimmungen mit dem Hauptkassenkonto „Vorräte" bezw. dem entsprechenden Handbuch. Die Abstimmungen mit der Hauptkassenbuchhaltung werden aber durch die Eintragung der Differenzen zwischen beiden in ein Kontenausgleichsbuch und Verfolgung der Erledigung dieser Restposten ergänzt, sodaß zwischen dem Abstimmungsverfahren und den Be- und Entlastungen auf bestimmten Gegenkonten nur ein Unterschied in der rein praktischen Durchführung besteht. Da für das zugrundeliegende Kontensystem, wie oben schon bemerkt wurde, die rein äußerliche Gestaltung nicht entscheidend ist, so darf wohl bei dem Charakter der Buchhaltung als statistische[1]) Buchhaltung angenommen werden, daß der Monatsrechnung ein Gegenkonto zur Hauptkassenbuchhaltung zugrunde liegt, das die gleichen Aufgaben erfüllt wie etwa ein Finanzkonto in der Betriebsbuchhaltung.

Ueber das organisatorische Verhältnis der Stoffbuchführung der RAW und des Stoffbüros erfahren wir aus den nachfolgenden Darlegungen über die praktische Durchführung der Stoffbuchhaltung, daß weder den Listen und Tabellen der Stoffbuchführung der RAW noch derjenigen des Stoffbüros Gegenkonten zugrunde liegen. Auch finden keine Abstimmungen statt, aus denen zu schließen wäre, daß gegenseitige kontenmäßige Be- und Entlastungen im statistischen Verfahren durchgeführt werden. Die Abstimmungen, die zwischen den Ergebnissen der Tageskontrollisten und Tageskontrolltabellierungen vorgenommen werden, sind dabei nur als Kontrolle der richtigen Uebernahme der Aufzeichnungen der RAW zu werten, da m. E. die Tageskontrollisten nichts anderes als Primanoten sind. Auch ist die Stoffbuchhaltung des Stoffbüros nicht als eine die Ergebnisse der unteren Stoffbuchhaltungen zusammenfassende Statistik aufzufassen, da die Verrechnungskontentabellierungen aus den Tageskontrollisten der RAW hervorgehen und die Ergebnisse der ersteren sowohl in die Monatsrechnung des Stoffbüros als auch in die Lagerrechnungen der RAW übertragen werden. Daraus ergibt sich, daß die

[1]) Die Durchführung der doppelten Buchhaltung kann einmal in der Weise erfolgen, daß die Soll- und Habenbuchungen auf dem gleichen Kontenblatt gegenübergestellt werden. Das ist die allgemein übliche Form, und wenn man von doppelter Buchhaltung spricht, so meint man gewöhnlich diese Art der Durchführung. Die Soll- und Habenposten können jedoch auch getrennt auf mehreren Blättern bezw. Formularen und in einer Unterteilung, die den verschiedensten statistischen Zwecken dient, verbucht werden, sodaß diese Aufzeichnungen das Aussehen von Statistiken erhalten und oft nicht ohne weiteres als Bestandteile der Buchhaltung erkannt werden können. Man stellt deshalb heute sehr oft in der Praxis der rein buchhalterischen die statistische Durchführung gegenüber, wobei man unter der letzteren versteht, daß die verwendeten Formulare unbedingt als Bestandteile der Buchhaltung anzusehen sind und in ihrer Gesamtheit Konten der Gesamtbuchhaltung verkörpern, trotzdem sie in der Form von statistischen Aufstellungen geführt werden.

unteren Stoffbuchhaltungen mit derjenigen des Stoffbüros durch direkte Uebertragung der Kontenwerte verbunden sind. Die Uebertragung der Werte der Veränderungskonten der RAW auf die Lagerrechnung der RAW einerseits und die Monatsrechnung andererseits würde zwar an sich noch nicht die Annahme eines kontenmäßigen Aufbaus der gesamten Stoffbuchhaltung rechtfertigen, denn die Monatsrechnung und somit das zugrundeliegende Konto hätte die Anfangsbestände sowie die Eingänge auf der Sollseite und die Ausgänge mit den Endbeständen auf der Habenseite aufzuweisen, was bedeutet, daß es nicht in der Lage wäre, die Gegenposten zu den Buchungen auf den Verrechnungskonten und auf dem Konto Lagerrechnung aufzunehmen. Vermöge der besonderen Aufgabe der Monatsrechnung, die Einnahmen und die Ausgaben sowie die Stoffbestände mit der Hauptkassenbuchhaltung abzustimmen, und durch die Verbuchung und Verfolgung eventueller Unterschiedsbeträge in dem Kontenausgleichsbuch, erhalten aber die Seiten des zugrundeliegenden Kontos die umgekehrte Bedeutung. Die Bestände und Eingänge erscheinen demnach auf der Habenseite und die Ausgänge sowie die Endbestände auf der Sollseite des Kontos Monatsrechnung. Dagegen spricht nicht, daß das Konto Monatsrechnung sämtliche Werte — auch die noch nicht erledigten Restposten — umfaßt, denn einerseits wird in der Monatsrechnung selbst am Schlusse der Restwert in Ansatz gebracht und andererseits kann man die in dem Kontenausgleichsbuch übernommenen Werte als Korrekturposten mit transitorischem Charakter erklären.

Wie wir daraus erkennen können, machen 5 Listen und Tabellen die wertverrechnende Stoffbuchhaltung des Werkstättenbetriebs aus, mit anderen Worten, ihnen liegen Konten zugrunde, die in den Rahmen des Kontensystems der BVW eingespannt sind. Es sind dies folgende Listen und Tabellen: Die Tageskontrolltabellierungen, die Verrechnungskontentabellierungen, die Lagerrechnungen der einzelnen RAW einerseits und die Monatsrechnung des Stoffbüros mit dem Kontenausgleichsbuch andererseits. Daneben wären noch die Tageskontrollisten und die Monatszusammenstellungen zu erwähnen, welche die gleichen Zwecke zu erfüllen vermögen wie die Tageskontrolltabellierungen und die Verrechnungskontentabellierungen. Allein sie sind mehr zur Kontrolle der letztgenannten Tabellierungen berufen und sind somit nicht der wertmäßigen Buchhaltung selbst zuzuschreiben, sondern als rechnungstechnische Maßnahme zu werten.

Die Tageskontrolltabellierungen nehmen die Veränderungen bei den einzelnen Stoffen nach Veränderungsarten auf und stellen für diese unter der Bezeichnung „Verrechnungskonten" die Summen fest. Die Verrechnungskonten sind daher nichts anderes als Stoffveränderungskonten, die entsprechend der überwiegenden Aufnahme entweder von Eingängen oder von Ausgängen Aktiv- oder Passivkonten sind. Als Verrechnungs-

konto ist außerdem noch ein Konto für die Verbuchung der Stoffbestände eingerichtet. Es erscheint aber nicht in den Tageskontrolltabellierungen und den Verrechnungskontentabellierungen der RAW, sondern nur in den Lagerrechnungen der RAW und in der Monatsrechnung des Stoffbüros. Als Unterkonten des Gesamtstoffveränderungskontos eines RAW, das durch die Tageskontrolltabellierungen repräsentiert wird, kommen folgende Verrechnungskonten in Betracht:

B. Zugänge:[1]

a)	Beschaffung:		
	Beschaffungen des Werkes	Konto	02
	„ der eigenen GDW	„	03
	„ des RZE	„	04
	„ anderer zentraler Einkaufsstellen	„	05
b)	Anfertigung im eigenen Werk (Selbstanfertigung)	„	06
c)	„ bei anderen Reichsbahnstellen . .	„	07
d)	Ueberweisung von Lagern der eigenen GDW	„	08
e)	„ „ „ anderer GDW .	„	09
f)	„ „ „ der örtlichen RBD	„	10
g)	Rückgabe der Verbrauchsstellen der örtl. RBD	„	11
h)	Empfang aus der Vermögensrechnung . .	„	12
i)	Rücklieferung zuviel entnommener Neustoffe .	„	13
	Rückgewinnung von altbrauchbaren Stoffen (X-Stoffe)	„	15
	„ „ „ Ersatzstücken (X-Ersatzstücke)	„	16
	„ „ Abfallstoffen	„	17
k)	Mehrbestände	„	18
l)	Umbuchungen von einer Stoffnummer auf eine andere	„	19
m)	Umbuchungen von einem Vorratskonto auf das andere	„	20
n)	Sonstige Einnahmen	„	21
o)	Einnahmen von Ersatzstoffen	„	22

C. Abgänge:

a)	Fertigungsarbeiten für den Geschäftsbereich des eigenen Werks	„	30
b)	Fertigungsarbeiten zu Lasten anderer Reichsbahnstellen	„	30

[1]) Unter A wird als Konto 01 das Bestandskonto geführt. Da es in den erwähnten Tabellierungen nicht enthalten ist, wird es in obiger Aufstellung selbstverständlich nicht erwähnt. Hier sei jedoch darauf hingewiesen, daß die Verrechnungskonten auch das Bestandskonto 01 mitumfassen.

c) Abgabe an die Verbrauchsstellen der örtlichen RBD des eigenen GDW-Bezirks . . . . Konto 31
d) Abgabe an Verbrauchsstellen der örtlichen RBD anderer GDW-Bezirke . . . . „ 32
e) Ueberweisung an Lager örtlicher Reichsbahndirektionen . . . . „ 33
f) Ueberweisung an Lager der eigenen GDW . „ 41
g) „ „ „ anderer GDW . . „ 42
h) Abgabe an Dritte und die Vermögensrechnung „ 43
i) Abschreibung und Verluste . . . . „ 44
k) Minderbestände . . . . „ 45
l) Umbuchungen von einer Stoffnummer auf eine andere . . . . „ 46
m) Umbuchungen von einem Vorratskonto auf ein anderes . . . . „ 47
n) Sonstige Ausgaben . . . . „ 48
o) Ausgabe von Ersatzstoffen . . . . „ 49

Die Absetzungen bei den einzelnen Konten, die eventuell durch Fehlbuchungen usw. notwendig werden, werden auf Sonderkonten durchgeführt, deren Kontennummer durch Erhöhung der Nummer des Kontos, bei dem die Absetzung vorgenommen werden soll, um die Zahl 50 gebildet wird.

Die Bewertung der Eingänge und der Ausgänge ist nicht einheitlich, sondern verschieden nach Zu- und Abgangsarten.

a) Bei den Eingängen ergibt sich der Preis:[1])
   1. beim Ankauf durch die Beschaffungsstellen aus dem Preis, der in der Lieferrechnung angegeben ist (in den Reichsbahnvorschriften irrtümlich als Einheitspreis bezeichnet; vergl. Stowe I, Seite 13);
   2. bei Anfertigung neuer Stoffe oder Ersatzstücke durch das eigene Werk oder anderer Reichsbahnstellen aus der erledigten Bedarfsanmeldung oder dem erledigten Werkbestellzettel oder — bis diese vorliegen — aus dem letzten Durchschnittspreis der Kartei;[2])
   3. bei Zugängen durch Ueberweisungen von anderen Lagern aus dem Versandschein;
   4. bei Zugängen durch Rücklieferungen, Mehrbeständen und Umbuchungen aus dem letzten Durchschnittspreis der Kartei.

---

[1]) Stowe, a. a. O., Teil I, § 13, Seite 13.
[2]) Vergl. Seite 59.

b) Bei Abgängen wird der Preis gebildet:

1. beim Verbrauch im eigenen Werk zu Lasten der Buchungsnummer 8[1]) aus dem letzten Durchschnittspreis der Kartei;
2. bei Fertigungsarbeiten der Buchungsnummern 1—6b, 9a—9e, bei Lagerüberweisungen und bei Ausgaben an die Verbrauchsstellen der örtlichen Reichsbahndirektionen aus dem letzten Durchschnittspreis der Kartei und dem Lagerkostenzuschlag;
3. bei Fertigungsarbeiten der Buchungsnummer 7 und beim Verkauf an Dritte, denen gegenüber besondere Abmachungen nicht bestehen, aus dem Beschaffungshöchstpreis, unter welchem der bisher bekannte höchste Beschaffungspreis des laufenden Geschäftsjahres oder falls eine Beschaffung noch nicht vorliegt, der letzte Durchschnittspreis zuzüglich 10 vom Hundert zu verstehen ist.

Der hier zu verwendende Durchschnittspreis wird für jede Sorte bei Zu- und Abgängen, die zu einem anderen als dem letzten Durchschnittspreis erfolgen, neu errechnet. Er wird ermittelt durch Summation des Zugangs oder Subtraktion des Zu- bezw. Abgangs von dem alten Bestandswert sowie der alten Bestandsmenge und durch Division des so erhaltenen neuen Gesamtwertes durch die neue Gesamtmenge. Die Lagerkostenzuschläge, die hierbei in Ansatz kommen, werden durch besondere Rechnungen erhoben.

Wenn in der Vorschrift von der Uebernahme der Ergebnisse der Verrechnungskontentabellierungen, die nichts anderes als eine Zusammenfassung der Tageskontrolltabellierungen darstellen, auf die Lagerrechnung der RAW einerseits und die Monatsrechnung der Stoffbüros andererseits gesprochen wird, so ist das nur ein einfaches Verfahren für die praktische Durchführung einer komplizierteren kontenmäßigen Verbuchung. Mit anderen Worten, der der Stoffbuchhaltung zugrundeliegende kontenmäßige Ablauf ist weit vielgestaltiger als das tatsächliche statistische Buchungsverfahren. So kann vor allen Dingen das Konto Monatsrechnung, wie bereits oben schon besprochen wurde, nur die Bedeutung eines Gegenkontos zur Hauptkassenbuchhaltung haben, weshalb dieses Konto mit den Ausgängen belastet und mit den Beständen und Eingängen entlastet wird, d. h. daß durch die Entlastungen die Hauptkassenbuchhaltung gewissermaßen als Gläubiger eingesetzt wird und durch die Ausgänge (Ueberweisungen, Abgaben usw.) die Schulden an diese entsprechend getilgt werden. Daher sind die den Eingangsbuchungen auf den Stoffveränderungskonten entsprechenden Gegenposten für Ueber-

[1]) Offenbar handelt es sich hier um die Buchungsnummern des alten Buchungsnummernplans.

weisungen von anderen Reichsbahnstellen usw. auf der Habenseite des Kontos Monatsrechnung des Stoffbüros zu suchen und umgekehrt werden die Abgaben des Bezirks an andere auf der Habenseite der Stoffveränderungskonten und auf der Eingangsseite des Kontos Monatsrechnung verbucht. Nicht ganz so einfach sind die zugrundeliegenden Buchungen, wenn im Werk selbst Stoffe für das eigene Lager angefertigt worden sind. In diesem Falle wäre wohl nach der praktischen Handhabung und bei der Beachtung der Bedeutung der Monatsrechnung eine Habenbuchung auf dem Konto Monatsrechnung und eine Sollbuchung auf den Stoffveränderungskonten, sowie eine Habenbuchung auf den Stoffveränderungskonten und eine Sollbuchung auf dem Konto Monatsrechnung vorzunehmen. Dadurch würden aber weder die Auftragsabrechnung noch die RAW-Titelkonten der Werkbuchhaltung berührt. Das aber kann bei der engen Verbindung der Stoffbuchhaltung, die auch durch die Vorschriften selbst bejaht wird, nicht angenommen werden. Die zugrundeliegenden Buchungen gestalten sich daher anders und zwar unter Beachtung der Geschlossenheit des Kontensystems der BVW-Buchhaltung folgendermaßen: Die in der Auftragsabrechnung für die Werkleistungen verbrauchten Stoffe gehen auf den Veränderungskonten aus und bei den Konten der Auftragsabrechnung ein; die angefertigten Stoffe werden von der Habenseite der letzten Konten der Auftragsabrechnung auf die Sollseite der Stoffveränderungskonten überführt. Da weiterhin dieselben Beträge auf den RAW-Titelkonten und dem Konto Monatsrechnung zur Verbuchung gelangen, müssen die Buchungssätze lauten: Für den Stoffverbrauch im Werk: Konto Monatsrechnung an RAW-Titel und für die angefertigten Stoffe: RAW-Titelkonten an Konto Monatsrechnung. Wie wir daraus ersehen können, ist es bei der Verbuchung der angefertigten Stoffe einerlei, ob die Konten Auftragsabrechnung ent- und die Stoffveränderungskonten belastet und die RAW-Titel be- und die Monatsrechnung entlastet werden oder ob die Stoffveränderungskonten be- und das Konto Monatsrechnung entlastet und die Konten Auftragsabrechnung ent- und die RAW-Titelkonten belastet werden. Gleiches gilt natürlich auch für die Verbuchung des Stoffverbrauchs. Wie wir daraus ersehen, führen beide Wege zum gleichen Ziel, wenn auch der letzte nicht ganz der Logik entspricht. Die Wahl des Weges ist daher lediglich eine Frage rein praktischer Natur. Bei dem Konto Monatsrechnung sind als Posten auf der Habenseite noch die Anfangsbestände und auf der Soll- oder der Habenseite die Restbeträge vorzufinden. Als Gegenposten für die auf der Habenseite der Monatsrechnung verbuchten Anfangsbestände sind die auf der Sollseite des Kontos Lagerrechnung der RAW aufgeführten Anfangsbestände anzusehen und die bei der Abstimmung mit der Hauptkassenbuchhaltung verbleibenden Restposten werden auf das dem Kontoausgleichsbuch zugrundeliegende Ausgleichskonto übernommen,

wo sie ihre Erledigung finden. Das Konto Lagerrechnung erhält seine weiteren Werte durch den Abschluß der Stoffveränderungskonten, der doppelseitig vorzunehmen ist.

Wie wir den Ausführungen entnehmen können, weicht das zugrundeliegende Kontensystem und der kontenmäßige Ablauf der Buchungen außerordentlich von der praktischen Durchführung der Buchhaltung ab. Es erheben sich deshalb ebenso große Bedenken gegen die Konstruktion des obigen Kontensystems wie bei der Lohnbuchhaltung. Allein auch hier muß nochmals betont werden, daß das zugrundeliegende Kontensystem betrachtet werden sollte und nicht das tatsächlich geübte Verfahren. Die Abweichungen, die sich zwischen der praktischen Buchführung und dem Kontensystem ergeben, sind meines Erachtens nicht geeignet, den angeführten kontenmäßigen Ablauf der Buchungen und die Zusammenhänge mit der BVW zu entkräften, da die technische Durchführung der Stoffbuchhaltung durch die hervorragende Berücksichtigung rein praktischer Gesichtspunkte lediglich formell von der kontenmäßigen Verbuchung abweicht, materiell aber das gleiche Ziel erreicht und die Aufgaben sowie der Inhalt der Listen, Formulare und Tabellierungen sowie die Beziehungen dieser untereinander auf das zugrundeliegende Kontensystem hinweisen.

Wie die Stoffbuchhaltung tatsächlich gestaltet ist, zeigt der folgende Abschnitt und der Abschnitt über die Buchführung des Stoffbüros der im Anschluß an die Besprechung der BVW-Buchhaltung eingefügt ist.

cc) Die technische Durchführung.

Wie schon mehrfach darauf hingewiesen wurde, ist die Stoffbuchhaltung statistisch aufgezogen. Die Buchungen erfolgen in Spalten von Listen, Formularen und Tabellierungen, die teils handschriftlich und teils vermittels Lochkartenmaschinen erstellt werden. Kontenmäßige Darstellungen und Eintragungen unter Hinweis auf die Gegenkonten finden nicht statt, da Gegenkonten in der BVW und in der Stoffbuchhaltung ja nicht geführt werden. Allerdings werden in den Lagerrechnungen der RAW und der Monatsrechnung des Stoffbüros die Anfangsbestände und Eingänge den Endbeständen und Ausgängen gegenübergestellt und die Uebereinstimmung der Ergebnisse herbeigeführt. Doch kann aus den in dem vorigen Abschnitt angeführten Gründen von einer kontenmäßigen Gegenüberstellung nicht gut gesprochen werden, am wenigsten bei der Monatsrechnung des Stoffbüros. Die handschriftlichen Aufzeichnungen in den Listen dienen vornehmlich dem Zweck der ersten Eintragung und der lückenlosen Erfassung der Stoffveränderungen sowie der Kontrolle der richtigen Uebernahme in die Lochkarten und der weiteren Behandlung durch die Lochkartenstelle. Die Lochkartenstelle ist für die Stoffbuchhaltungen der RAW eines Bezirks eingerichtet und liefert sowohl

dem Stoffbüro als auch den RAW die Unterlagen nicht nur für die wertmäßige Stoffbuchhaltung, sondern auch für die Auftragsabrechnung, die Karteiführung, die Bestandsermittlung und — Kontrolle, die Berechnung der Lagerkosten, die Buchungsanweisungen und Benachrichtigungen der Empfänger über die Kosten der Abgaben und Ueberweisungen von Stoffen, die Aufstellung der Finanzberichte usw. Sie hat sonach auch Buchhaltungsarbeiten vorzunehmen. Ihre Aufgaben sind aber beschränkt auf die technische Verarbeitung des Buchungsmaterials, da die Karteiführung, die Aufstellung von Buchungsanweisungen, die Auswertung der Ergebnisse und andere verstandesmäßigen Bearbeitungen des Zahlenmaterials den RAW und dem Stoffbüro vorbehalten sind. Sie ist deshalb als mechanische Rechenstelle aufzufassen. Um den Buchungsablauf verständlicher zu machen, beginne ich entgegen der Darstellung der Buchhaltung der Werkkasse die folgenden Ausführungen mit den Buchungsunterlagen.

Als Unterlagen für die Erfassung der Betriebsvorräte kommen bei Beschaffungen die Lieferrechnungen, bei Anfertigung durch das eigene Werk oder andere Reichsbahnstellen die erledigten Bedarfsanmeldungen, bei Ueberweisungen und Empfängen die Versandscheine, bei Rücklieferungen die Rücklieferungszettel, bei Mehrbeständen die Verfügung der GDW, bei Umbuchungen die Buchungsunterlage und bei Ersatzlieferungen ohne Veränderung des Stoffes eine Meldung hierüber in Betracht. Die Abgänge werden entnommen bei Verwendung im eigenen Werk, bei Ueberweisungen und Abgaben aus den Verlangzetteln, bei Verkäufen aus Verkaufsnachweisungen, bei Minderbeständen, Verlusten und Abschreibungen aus der Buchungsunterlage und bei Ersatzlieferungen ohne Veränderung des Stoffes aus der entsprechenden Meldung. Da die einzelnen Unterlagen für die Zwecke der Lochkartenbuchhaltung entsprechend durch Nummerung usw. verwendbar gemacht werden müssen, werden auf Grund der Unterlagen für jeden Zugang besondere Abnahmezettel in dreifacher Ausfertigung, und zwar für Beschaffungen, Anfertigungen, Ueberweisungen und Empfänge ausgestellt. Bei Empfängen aus der Vermögensrechnung geschieht die Ausstellung von Abnahmezetteln in einfacher Weise auf Grund besonderer Verfügungen der Direktion. Die Rücklieferungen und Rückgewinnung von Stoffen werden behandelt wie die Verlangzettel des Ausgabekontos 30 (Fertigungsarbeiten) und die Einnahmen aus Mehrbeständen, Umbuchungen und sonstige Einnahmen sind, nachdem die Unterlagen geprüft wurden, in besondere Nachweisungen einzutragen. Zum Zwecke der Vornahme der Verbuchung der Mehrbestände und der sonstigen Einnahmen stellt die Lagerbuchhaltung über die Menge, den Durchschnittspreis und den Geldwert eine Buchungsanweisung aus, die mit der Revisionsverhandlung der Werkbuchhaltung zugeleitet wird. Diese verbucht den Geldbetrag durch Ausgabeabsetzung in den Wirtschaftsbüchern, versieht den

Entwurf mit dem Buchungsvermerk und sendet ihn an die vorgesetzte RBD. Die Werte sind bei den Ausgabetiteln 13 W, 14 W oder 15 W abzusetzen und beim Konto Betriebsvorräte zu verausgaben. Werden Stoffe für Fertigungsarbeiten verbraucht, so sind hierfür in dreifacher Ausfertigung Verlangzettel auszustellen. Bei Lagerüberweisungen und Abgaben an Verbrauchsstellen sind Verlangzettel mit anderem Vordruck vierfach auszufertigen, und alle übrigen Ausgaben sind jeweils auf Grund besonderer Verfügung der RBD in Nachweise zu übernehmen. Die Geldausgaben für letztere wie auch die Abgänge durch Verluste sind bei den Titeln 13 W, 14 W oder 15 W zuzusetzen und auf dem entsprechenden Konto der Betriebsvorräte zu verbuchen. Im übrigen sind die Nachweise wie die obigen für Mehrbestände usw. zu behandeln.

Die Abnahmezettel, die Nachweisungen für Einnahmen und Ausgaben sowie die Verlangzettel werden nicht mehr, wie früher, mit Worten und Sätzen beschriftet, sondern die Angaben werden mit Hilfe besonderer Nummernpläne durch Nummern ausgedrückt. So haben wir eine Nummerung des Datums (Tag und Monat), eine Nummerung der Rechnungen in fortlaufender Folge, wobei durch Unterteilungen auf einzelne Monate zu schließen ist, der Lieferfirmen, der Versandstellen, der Versandorte, der einzelnen Aemter und schließlich der Stoffsorten. Die Nummern sind oftmals mehrstellige Zahlen, deren einzelne Gruppen je nach ihrer Stellung in der Reihenfolge verschiedene Bedeutung haben können.

Die erste Ausfertigung des Abnahmezettels dient zur Verbuchung in der Tageskontrolliste und wird nach erfolgter Eintragung an die Lochkartenstelle eingesandt. Die zweite Ausfertigung dient der Lagerbuchhaltung zur Kontrolle der richtigen Verbuchung der Lochkartenstelle und die dritte verbleibt bei der ausstellenden Eingangsstelle. Die Verlangzettel für alle Fertigungsarbeiten werden von der Arbeitsvorbereitung ebenfalls in dreifacher Durchschrift hergestellt. Die Drittschrift verbleibt als Stamm im Betriebsbüro, während die beiden anderen Ausfertigungen dem Lager zugehen. Dort wird eine Prüfliste Nr. 1 geführt, nach welcher die Verlangzettel auf der zugeteilten Nummernreihe eine fortlaufende Nummer erhalten. Sodann wird die Stoffnummer und Bezeichnung geprüft, die Menge in die Lagerkarte sowie Menge und Einheitspreis vom Karteiführer in die Verlangzettel aus der noch zu besprechenden Sortenkartei eingetragen. Die erste Ausfertigung wird, nachdem der Transportführer durch seine Unterschrift den Empfang bestätigt hat, den Preisrechnungs- und Feststellungsstellen übermittelt und gelangt schließlich von diesen zu dem Zettelprüflistenführer 2, der die Liste mit der Versandnummer löscht. Die Löschung dient der Kontrolle des fristgemäßen Eingangs aller Zettel bei der Lagerbuchhaltung und geschieht durch den Zettelprüflistenführer Nr. 2 auf Grund der Meldung der

Nummer des zuletzt behandelten Verlangzettels durch den Prüflistenführer 1. Die zweite Ausfertigung erhält die empfangende Meisterschaft zur Empfangsbescheinigung und wird von dieser dem Betriebsbüro übergeben, damit es sich durch entsprechende Eintragung in die Arbeitsliste jederzeit von dem Stoffempfang überzeugen kann. Die Arbeitsvorbereitung gibt schließlich die Zweitschrift an die Lagerbuchhaltung ab, welche sie nach Versandnummern ablegt. Bei Lagerüberweisungen werden Verlangzettel nach der Anlage 12 der Stowe, Teil I, in vierfacher Durchschrift ausgestellt. Die Erstausfertigung ist wie oben zu behandeln und wird der Lochkartenstelle zugeleitet, die Zweitausfertigung dient als Pack- und Versandschein und die Drittschrift als Empfangsschein, während das vierte Exemplar bei der anfordernden Stelle verbleibt.

Am Tagesschluß werden die Einzelbeträge einer Stoffart eines Kontos in Menge und Geldwert addiert und die Summen in Tageskontrollisten eingetragen. Je nachdem es sich um Eingänge oder Ausgänge handelt, erfolgt die Verbuchung in einer Eingangstageskontrolliste oder in einer Ausgangstageskontrolliste. In ihnen werden das Datum, die Belegnummern, die Additionssummen der RAW in Mengen und Wert, die Summe des Tageskontrollstreifens, die Kartenzahl eingetragen und die summarischen Beträge des Tageskontrollstreifens auf die Mengen und Wertspalten der früher erwähnten Verrechnungskonten verteilt. Die Eintragungen bei Konto 30 werden hierbei außerdem noch nach Buchungsnummern untergegliedert. Nach erfolgten Eintragungen werden Verlangzettel 1 und die Abnahmezettel in besonderen Mappen der Lochkartenstelle zur weiteren Bearbeitung zugesandt.

Für jeden Abschnitt einer Tagessendung liefert die Lochkartenstelle den RAW mit den zugehörigen Zetteln des Kontos 30 (Fertigung) eine Tageskontrolltabellierung, in welcher die Stoffveränderungen einzeln aufgeführt und summarisch für die Stoffe, für die Verrechnungskonten und innerhalb des Kontos 30 für die Buchungsnummern wiedergegeben sind. Die RAW übernehmen sodann die Endsummen eines jeden Kontos in die Tageskontrollisten und vergleichen die Summen mit den eigenen Additionsergebnissen. Ergeben sich Unterschiede, so sind diese aufzuklären und die Lochkartenstelle mit Hilfe von Aenderungszetteln zu benachrichtigen. Außerdem sind die zurückgesandten Verlangzettel des Kontos 30 in der Stoffbuchhaltung der RAW mit der Zweitausfertigung zu vergleichen und wie früher erwähnt, der Betriebsbuchhaltung zuzuleiten.

Die Bewegung der Betriebsvorräte wird durch eine Sortenkartei überwacht. Für jede Sorte ist darin eine besondere Karteikarte[1]) anzulegen, auf welcher Einheit, Preis, Mindestbestand und letzter Jahresverbrauch angegeben werden. Sobald der Mindestbestand erreicht ist,

[1]) Stowe, § 5.

wird dies von dem Karteiführer dem Lagerverwalter zur Veranlassung der Ergänzung des Vorrats mitgeteilt. Nach jedem Eingang, welcher zu einem anderen als dem vorhergehenden Durchschnittspreis erfolgt, wird ein neuer Durchschnittspreis aus dem neuen Gesamtwert und der neuen Gesamtmenge gebildet und in die Karteikarte eingetragen. Zur Führung der Sortenkartei erhält das Werk von der Lochkartenstelle dreimal im Monat eine Karteitabellierung. Aus ihr entnimmt der Karteiführer die Mengen und Wertsummen einer jeden Stoffsorte und trägt sie in die Karteikarte ein. Zum Zwecke der Durchschnittspreisberechnung werden außerdem jeden fünften Tag Karteitabellierungen für den Eingang von der Lochkartenstelle geliefert.[1])

Nach Abschluß des Monats erhalten die RAW von der Lochkartenstelle je eine Tabellierung über den Versand an die Empfangsstellen und eine Tabellierung für die Auftragsabrechnung. Die erstere Tabellierung, die als Belastungsnachweis I bezeichnet wird, dient als Grundlage für die Berechnung der Lagerkosten, welche in einem Formblatt nach Anlage 82 BVW „Uebersicht der Einnahmen und Ausgabeabsetzungen der im Monat bei Titel . . entstandenen Werk- und Lagerkosten" vorzunehmen ist. Diese Uebersicht ist dem Stoffbüro zuzuleiten, das danach die Rechnungen aufstellt. Die Tabellierung für die Auftragsabrechnung enthält die Wertzahlen eines jeden Auftrags und jeder Buchungsnummer und dient der Ueberführung der für die einzelnen Aufträge darin festgestellten Stoffbeträge in die Auftragsabrechnung.

Bis zum 12. jeden Monats erhalten die RAW von der Lochkartenstelle Verrechnungskontentabellierungen, in welchen die zu ent- und belastenden Stellen, die Daten, die Belegnummern, die Mengen und Werte sowie die Gesamtmengen und Gesamtwerte für die Stoffe, Verrechnungskonten und Buchungsnummern angegeben werden. Auf Grund dieser Verrechnungskontentabellierungen stellt sodann die Lagerbuchhaltung die Lagerrechnung[2]) auf. In dieser werden in Längsspalten die für die einzelnen Stoffgattungen aufgekommenen Werte getrennt nach „Wert" und „verrechneten Lagerkosten" eingetragen. In Querspalten wird der Verbrauch für die Arbeiten des Werks, die Abgaben an andere Verbrauchsstellen, unterteilt nach RBD, die Ueberweisungen an andere Lager, ebenfalls unterteilt nach Empfangsdirektionen, aufgeführt, denen die Beträge für Abgaben an Dritte folgen. Sodann werden die Zugänge getrennt nach Anfertigung im eigenen Werk, Anfertigung durch andere Reichsbahnstellen sowie andere Zugänge eingetragen und schließlich der Zugang zu dem Anfangsbestand hinzu- und der Abgang von diesen abgezählt, sodaß sich die Bestände am Ende des Monats für die ein-

---

[1]) Stowe, § 10, Absatz 2.

[2]) Muster nach der BVW, Anhang 6, Anlage 11.

zelnen Stoffgattungen ergeben. Nach Beendigung dieser Arbeiten ist die Lagerrechnung der Werkbuchhaltung zuzuleiten.

Damit sind die Arbeiten der dezentralen Stoffbuchhaltung erschöpft. Die übrigen oben aufgeführten Aufgaben, die weit umfangreicher und vielgestaltiger sind, werden in der Stoffbuchhaltung des Stoffbüros erledigt.

dd) Die Stoffbuchhaltung der nicht zu den Betriebsvorräten zählenden Stoffe.

aaa) Allgemeines.

Außer den in der Stoffbuchhaltung behandelten Betriebsvorräten verwalten die Werke noch Stoffe, deren Werte insofern die BVW berühren, als sie für die Leistungen der RAW verbraucht und deshalb in Ansatz gebracht werden. Als Stoffe dieser Art kommen in Betracht: die Tauschstücke, die Alt- und Abfallstoffe, die Ausstattungsgegenstände (Werkzeuge und Geräte), die Drucksachen, Schreib- und Zeichenwaren, die Fahrzeugausrüstungen und die Ersatzteile für Maschinen und maschinenartige Anlagen. Ihre Verbuchung in den für sie vorgesehenen Nebenbuchhaltungen und ihre Behandlung in der Hauptkassenbuchhaltung der GVW weist große Aehnlichkeiten mit der Stoffbuchhaltung der Betriebsvorräte auf und unterscheidet sich im Prinzip trotz Verwendung anderer Bücher, Buchungsformulare und Listen von dieser kaum. Es werden ebenfalls die Stoffveränderungen gebucht, Bestandsrechnungen und Rapporte aufgestellt, die der Monatsrechnung des Stoffbüros nachgebildet sind. Daraus ist zu folgern, daß die gleichen bezw. ähnliche Betrachtungen des zugrundeliegenden Kontensystems angestellt werden können. Auf seine Sonderdarstellung kann daher verzichtet werden.

bbb) Die Buchhaltung der Tauschstücke.

Um die Reihenarbeit durchführen zu können und den Gang der Ausbesserungsarbeiten zu beschleunigen, werden nicht mehr wie früher alle Einzelteile von den Fahrzeugen abgenommen, ausgebessert und dann wieder eingebaut, sondern heute werden in einer besonderen Tauschstelle sogenannte Tauschstücke vorrätig gehalten, die zum sofortigen Einbau verwendet werden können. Die Tauschstücke werden bei den Ausbesserungen von den Fahrzeugen abgebaut, in den Tauschstellen angesammelt und dann gemeinschaftlich in einer größeren Anzahl durch das Werk ausgebessert, wieder als fertige Tauschstücke gelagert und bei Bedarf zum Austausch gegen ausbesserungsbedürftige an den Betrieb zum Einbau abgegeben. Die Verbuchung der in den Tauschstellen lagernden Tauschstücke erfolgt nur mengenmäßig, da die Tauschstücke als Eigentum des Verkehrsbetriebes zu betrachten sind. In den zur Ueberwachung der Veränderungen der Bestände zu führenden Nach-

weisen, die für jede Sorte angelegt werden, fehlen infolgedessen die Wertangaben. In diesen Nachweisen werden die Regelbestände vorgetragen und nur dauernde Veränderungen vermerkt. Der Austausch von Stücken bewirkt keine Bestandsvermehrung oder -verminderung und ist deshalb nicht einzutragen.

Anders verhält es sich mit den Kosten der Aufarbeitung der abgebauten Tauschstücke. Die Kosten für eine Serie in Arbeit gegebener Tauschstücke werden wie bei jedem Auftrag diesem angelastet, jedoch nicht den einzelnen Stücken entsprechend dem jeweiligen Ausbesserungsumfange, sondern sie werden in gleichen Teilen auf die Stücke umgelegt. Die sich aus dieser Durchschnittsrechnung ergebenden Werte werden von der Werkbuchhaltung in ein Stunden- und Preisverzeichnis übernommen, das der Betriebsbuchhaltung zum Zwecke der späteren Berechnung und Eintragung der Aufarbeitungskosten in die Sammelbogen zuzuleiten ist.

Die Ausgabe einbaufähiger Fahrzeugteile erfolgt gegen Tauschzettel, in deren Zweitschriften die Betriebsbuchhaltung die durchschnittlich aufgewendeten Stunden für statistische Zwecke und den Durchschnittspreis für die Abrechnung einträgt. Die Werte der Tauschzettel werden sodann in die Sammelbogen der zugehörigen Ausbesserungsaufträge übernommen und von dort weiter in der Auftragsabrechnung behandelt.

Die Aufarbeitungskosten sämtlicher Aufarbeitungsaufträge werden heute[1]) monatlich in ein besonderes Vorschußkonto übertragen. Entnahmen zum Zwecke des Einbaus für bestimmte Aufträge werden diesen mit den Durchschnittsposten belastet und das Vorschußkonto entsprechend entlastet. Der Unterschiedsbetrag zwischen den Einnahmen und Ausgaben umfaßt nach Verbuchung der Zu- und Abgänge bezw. der Einnahmen und Ausgaben die Kosten für die halbfertigen sich noch in Ausbesserung befindlichen und die in den Tauschstellen lagernden aufgearbeiteten Tauschstücke.

ccc) Die Buchhaltung der Alt- und Abfallstoffe.

Die Alt- und Abfallstoffe, die im Werk anfallen, oder von anderen Stellen diesen zugewiesen werden, stehen im Eigentum des Betriebes, d. h. der Erlös aus der Verwertung der Altstoffe fließt den Eigentumsdirektionen zu. Eine wertmäßige Verbuchung der Bestände an Alt- und Abfallstoffen ist von dem RAW nicht vorzunehmen. Diese werden vielmehr rein mengenmäßig in die alten Abfallstofflager übernommen und mit Lageranhängezettel verfolgt. Selbst wenn das Werk mit der Einziehung der Erlöse beauftragt wird, wird die Wirtschaftsführung desselben nicht berührt. Eine weitere Verwertungsmöglichkeit der Altstoffe besteht in ihrer Verwendung bei Ausbesserungsarbeiten des Werks,

---

[1]) Verfügung der HV vom 31. Juli 1930 — 41 Krob 79 II — vergl. auch Fobu-Erläuterungen, Berlin 1930, Hoffmann: Der Einfluß der Fobu auf das Werkstättenrechnungswesen II, Ziffer 1, Seite 79/80.

sofern sie hierzu gebrauchsfähig sind. Hierbei ist zu unterscheiden, ob es sich um Arbeitsleistungen für Dritte (Buchungsnummer 7) und für Neuanfertigung von Werkstoffen und Ersatzstücken (Buchungsnummer 9a, 9b, 9d) oder um andere Arbeitsleistungen handelt. In den ersteren Fällen findet eine Bewertung statt, während bei den übrigen Arbeitsleistungen die Altstoffe ohne Wert in die Abrechnung gelangen. Weiterhin ist zu unterscheiden, ob die Altstoffe aufgearbeitet sind oder nicht. Sind Aufarbeitungskosten entstanden, so gelangen diese bei allen Leistungen ohne Ausnahme zur Verrechnung. Kontenmäßig zeigt sich das gleiche Bild wie bei dem vorbehandelten Stoffkonto, nur verbleiben hier keine Bestände, da die Altstoffe ohne Wert lagern. Auch hier werden die Endsummen mit der Betriebsbuchhaltung abgestimmt.

Zur Verbuchung der Alt- und Abfallstoffe und der wieder verwendbaren Ersatzstücke wird je ein Ein- und Ausgangsbuch geführt. In diesen sind als Einheitspreis der Gebrauchswert und für Abfallstoffe mindestens der Abfallstoffwert beim Ausgang in den obigen Fällen und im Falle der Rücklieferung der letzte Altstoffwert einzutragen. Ueber die Ergebnisse der Altstoff-Verbuchungen sind Bestandsübersichten (Rapporte) nach den Vorschriften der ehemaligen Länderverwaltungen zu führen.

Neuerdings werden die altbrauchbaren Werkstoffe, Ersatzstücke (X-Stoffe) und Abfallstoffe im Lochkartenverfahren behandelt. Die vorläufige Vorschrift für die Verwaltung der Betriebsvorräte der RAW (Teil I, Anhang I, Seite 35) teilt die Altstoffe ein in:

1. Altbrauchbare Werkstoffe (X-Stoffe) unaufgearbeitet ohne Geldwert,
2. Altbrauchbare Ersatzstücke (X-Stoffe) unaufgearbeitet ohne Geldwert,
3. Altbrauchbare Werkstoffe (X-Stoffe) aufgearbeitet mit Geldwert,
4. Altbrauchbare Ersatzstücke (X-Stoffe) aufgearbeitet mit Geldwert,
5. Abfallstoffe ohne Wert,
6. Abfallstoffe mit Wert

und sieht für die Verbuchung folgende Veränderungsarten und Verrechnungskonten vor:

A. für den Zugang:

1. Rückgewinnung (Konten 15—17),
2. Vereinnahmung nach Aufarbeitung (Konto 06),
3. Rücklieferung der Verbrauchsstellen (Konto 14),
4. Mehrbestände (Konto 18),
5. Umbuchungen (Konto 19),
6. Sonstige Einnahmen (Konto 21);

B. für den Abgang:

1. Fertigung im eigenen Werk (Konto 30),
2. Abgabe an die Verbrauchsstellen (Konto 31),
3. Abgabe an die Verbrauchsstellen anderer RBD (Konto 32),
4. Ueberweisung an Lager der eigenen GDW (Konto 41),
5. Ueberweisung an Lager anderer GDW (Konto 42),
6. Abgabe an Dritte (Konto 43),
7. Verluste (Konto 44),
8. Minderbestände (Konto 45),
9. Umbuchungen (Konto 46),
10. Umbuchungen von einem Vorratskonto auf ein anderes (Konto 47),
11. Sonstige Ausgaben (Konto 48).

Die Belege, auf Grund deren die Altstoffe vereinnahmt und verausgabt werden, sind die gleichen wie bei der Verbuchung der Betriebsvorräte. Für jede Art und Sorte der Altstoffe sowie für die aufgearbeiteten altbrauchbaren Stoffe, die heute vermittels Abnahmezettel zu verrechnen sind, werden Karteikarten angelegt, auf denen die Mengen und Durchschnittspreise eingetragen werden. Die Verbuchung der Altstoffe in Tageskontrollisten und die weitere Behandlung in der Lochkartenstelle und im Stoffbüro erfolgt natürlich getrennt entsprechend ihrer besonderen Kennzeichnung. Im übrigen beschränkt sich die Buchhaltung auf die mengenmäßige Verfolgung der Bestände, da die Bewertung lediglich den Zwecken der Auftragsabrechnung und bei der Bestandsermittlung der Berechnung des Durchschnittspreises dient.

ddd) Die Buchhaltung der Vorratsgeräte, der Fahrzeugausrüstungen, der Ersatzteile für Maschinen, maschinenartige und bauliche Anlagen, der Drucksachen, Schreib- und Zeichenwaren, der Oberbaustoffe und der Modelle.

Wie die Aufarbeitungskosten erfahren die Vorratsgeräte und die Fahrzeugausrüstungen eine besondere Behandlung, für die nach der Fobu[1]) in der Hauptkassenbuchhaltung besondere Vorschußkonten zu bilden sind, um die Beschaffungskosten von dem Verbrauch zu trennen und den Verbrauch dem Zeitraum anzulasten, in welchem er tatsächlich stattfindet. In den RAW werden die Veränderungen der Vorratsgeräte in Ein- und Ausgangsbüchern mengen- und wertmäßig verbucht. Die Ausgänge werden dabei mit den gleichen Werten angesetzt wie die ausgehenden Stoffe der Stoffbuchhaltung, und in einigen Fällen werden außerdem Lagerkostenzuschlagssätze berechnet. Die Bücher sind am Monatsende abzuschließen und ihre Ergebnisse in einer besonderen

[1]) Dienstvorschrift über die Fortbildung der Buchungsordnung (Fobu), Berlin 1930, Anhang II, Ziffer 8, Seite 41 und Ziffer 10, Seite 42.

Lagerrechnung getrennt nach Zugang und Abgang durch Abgabe an das eigene Werk und die einzelnen Reichsbahndirektionen darzustellen und der Bestand zu ermitteln. Gleiches gilt für die Fahrzeugausrüstungen, die den RAW mit Wertangaben überwiesen werden. Für die Fahrzeugausrüstungen sind außerdem noch Nachweise (nach Anlage 12, Anhang VI BVW) über den Bestand und den Verbrauch an Ausrüstungen vorgesehen, in denen nur die Auftrags- und Fahrzeugnummern sowie die Anzahl eingetragen werden.

Die Ersatzteile für Maschinen, maschinenartige und bauliche Anlagen werden bei den RAW in gleicher Weise wie die Vorratsbestände an Ausstattungsgegenständen behandelt.

Dagegen lagern die Drucksachen, Schreib- und Zeichenwaren bei den RAW ohne Wert, da die Beschaffungskosten schon im Zeitpunkt der Beschaffung auf den Verrechnungsstellen abgeschrieben werden.

Die Oberbaustoffe für Weichenwerkstätten sind keine Bestände des Werks und werden von einem besonders bestimmten Werkbeamten im Auftrag der Oberbaustofflager verwaltet. Daher erfolgt die Verbuchung der Veränderungen und Bestände bei dem Oberbaustofflager und nicht bei den RAW. Den Verbrauch stellt der verwaltende Beamte in einer Liste zusammen und sendet diese an das Oberbaustofflager.

Die Modelle werden ebenfalls nach den Geräteordnungen der früheren Länderverwaltungen behandelt. Die Kosten für die Unterhaltung sind Werkkosten der Lagerstellen. Sind Modelle für einen Auftrag besonders angefertigt worden, so sind die Kosten hierfür auf diesen Auftrag zu verrechnen, im anderen Falle sind sie wie die Kosten von Kleinarbeiten auf die betreffenden Aufträge umzulegen.

3. Die Betriebsbuchhaltung.

a) Aufgaben und Gliederung.

Wie die Betriebsbuchhaltungen fabrikatorischer Unternehmungen im allgemeinen die Aufgabe haben, die durch die Maßnahmen des technischen Betriebs zur Erstellung der Leistung hervorgerufenen Wertveränderungen darzustellen und damit die Betriebsgebarung buchhalterisch zu verfolgen sowie Unterlagen für die Selbstkostenrechnung zu gewinnen, so hat auch die Betriebsbuchhaltung der BVW die Kosten „zur betriebswirtschaftlichen Auswertung und zur Vorbereitung der Abrechnung mit den Auftraggebern“[1]) zusammenzustellen. Entsprechend dem Charakter der RAW als Betriebe mit Einzelfertigung wird in der Betriebsbuchhaltung der BVW ganz besonders auf die Belange der Selbstkostenrechnung Rücksicht genommen. Ja man kann sagen, daß die Vorschriften fast nur ihr Augenmerk hierauf richten und die

[1]) BVW Seite 17, § 15.

den sonstigen Buchhaltungen zugedachten Aufgaben außer den rein buchhalterischen vermissen lassen. Das mag daher kommen, daß die BVW zum erstenmale eine solche kalkulatorische Betriebsrechnung bei der DRG einführte und man bei fast allen Erstlingsbuchhaltungen eine starke Betonung der kalkulatorischen Seite bemerkt.

Die Betriebsbuchhaltung zerfällt in zwei „Stellen":

1. die Werkkostenermittlung, welche die Sammlung, Verteilung und Verrechnung der Werkkosten vorzunehmen hat, und
2. die Auftragsabrechnung, früher Selbstkostenermittlung, welcher die Ermittlung und Verrechnung der Selbstkosten der Fertigungsarbeiten, in der BVW Herstellungskosten genannt, obliegt.

Die Kosten der „sonstigen Leistungen", wie die Abgaben und Ueberweisungen von Stoffen und Ersatzstücken, die Kosten für abgeordnete Beamte und Arbeiter usw. werden sonach nicht in der Auftragsabrechnung behandelt. Ihre Feststellung erfolgt vielmehr aus besonderen Unterlagen, welche der Kostenabrechnung der Werkbuchhaltung zugehen.

Gegenüber früher ist eine grundsätzliche Wandlung in der Betriebsbuchhaltung dadurch geschaffen worden, daß heute die Werkkosten nicht mehr in ihrer tatsächlichen Höhe den Aufträgen angelastet werden, sondern daß sie mit Hilfe fester Zuschlagssätze für die einzelnen Leistungsgruppen auf die direkten Kosten verteilt werden. Hierdurch ist in die Buchhaltung eine kalkulatorische Größe eingeführt worden, welche bei der Gegenüberstellung mit den effektiven Werkkosten jeweils Differenzen ergeben muß.

Die technische Durchführung der Betriebsbuchhaltung erfolgt nicht in festgebundenen Büchern, sondern auf Formularen und Listen, in denen lediglich spaltenmäßige Aufzeichnungen und keine kontenmäßige Verbuchungen vorgenommen werden. Das läßt starke Zweifel an dem Vorliegen einer Buchhaltung aufkommen und ist geeignet, in der Sammlung und Verteilung der Kosten eine Statistik zu erblicken. Demgegenüber ist aber festzustellen, daß heute die Fabrikbetriebe wohl in der Mehrzahl sich solcher Aufzeichnungen für die Durchführung der Betriebsbuchhaltung bedienen und daß man diese gewohnheitsmäßig nicht als Statistik, sondern als Betriebsbuchhaltung bezeichnet. Man unterscheidet eben neuerdings zwischen Buchhaltung mit Anwendung der Buchungsformeln der Doppik, der statistischen Methode der Buchhaltung und der Statistik als Organisation.[1]) Das kann aber keineswegs eine einschränkungslose Anerkennung des Buchhaltungscharakters aller derjenigen Aufzeichnungen bedeuten, welche die innerbetrieblichen Wertveränderungen zum Gegenstand haben und unter der Bezeichnung

---

[1]) Der praktische Betriebswirt, Jahrgang 1932, Seite 80 „Neuzeitliche Grundbegriffe der kalkulatorischen Fabrikbuchhaltung".

Betriebsbuchhaltung zusammengefaßt sind, da bei manchen Betrieben unter Betriebsbuchhaltung die Gesamtheit aller Kalkulationsarbeiten verstanden wird.[1]) Es ist deshalb meines Erachtens für das Vorliegen einer Buchhaltung allein entscheidend, ob solchen Aufzeichnungen ein Kontensystem im weiteren Sinne[2]) zugrundeliegt oder nicht. Ob die Betriebsbuchhaltung der BVW auf ein Kontensystem aufgebaut ist, ist nicht ohne weiteres zu erkennen, da als Aufgaben der Betriebsbuchhaltung die Zusammenstellung der im Werk entstandenen Kosten für Lohn-, Stoff- und Sonderaufwendungen, die Uebernahme der ihr von der Werkbuchhaltung zur Verrechnung zugeschiedenen Werte und die Zusammenstellung der Ergebnisse zur betriebswirtschaftlichen Auswertung und zur Vorbereitung der Abrechnung mit den Auftraggebern in der vorläufigen Dienstvorschrift über die betriebswirtschaftliche Vollabrechnung bezeichnet werden.[3]) Auch ist der Aufbau auf einem Kontensystem nirgends in der Vorschrift erwähnt, und durch die rein praktische Ausgestaltung der Betriebsbuchhaltung, die sich oftmals im Gegensatz zu dem kontenmäßigen Buchungsablauf befinden kann, ist nicht ohne eingehende Untersuchung darauf zu schließen. Es erweist sich daher als dringend notwendig, im folgenden den möglichen kontenmäßigen Buchungsablauf darzustellen, wenn man den Buchhaltungscharakter der Betriebsbuchhaltung erkennen will.

Wie schon erwähnt, sollen die Betriebsbuchhaltung und Selbstkostenrechnung im folgenden getrennt behandelt werden. Dagegen könnte man einwenden, daß die Scheidung in Betriebsbuchhaltung und Selbstkostenrechnung ein eitles Unterfangen sei und nur theoretischen Wert besitze, da nur die Erstellung von Unterlagen für die Kostenabrechnung mit den Auftraggebern und ihre Kontrolle eine Bedeutung habe und es dabei einerlei sei, ob Formulare oder Listen buchhalterischen, statistischen Zwecken oder solchen der Selbstkostenrechnung dienen. Allein es muß daran erinnert werden, daß die Betriebsbuchhaltung und die Selbstkostenrechnung vermöge ihres verschiedenen Objekts andere Aufgaben zu erfüllen haben und es deshalb für die Beurteilung des inneren Wertes der Betriebsbuchhaltung wichtig ist, inwieweit sie die typischen buchhalterischen Belange wahrt und den einer modernen Betriebsbuchhaltung zugedachten Nebenaufgaben, wie z. B. der Kontrolle der Abteilungsleistungen, der Ueberwachung der Kostengestaltung usw. genügt.

Die Entscheidung, welche Formulare zur Buchhaltung oder zur Selbstkostenrechnung gehören, ist im einzelnen oftmals dadurch erschwert, daß auf den Formularen und Listen, welche vornehmlich der Buch-

---

[1]) Calmes, Die Fabrikbuchhaltung, Leipzig 1922, Seite 138.

[2]) Schmalenbach, Der Kontenrahmen, Leipzig 1930, Seite 8.

[3]) BVW 1927, Abschnitt VI, § 15, Ziffer 2, Seite 17.

haltung zu dienen geeignet sind, kalkulatorische Arbeiten durchgeführt werden und an sich die Werte der Buchhaltung und Kalkulation die gleichen sind. Durch diesen Monismus bleiben nur wenige Formulare für die rein kalkulatorischen Arbeiten übrig. Es ist daher naheliegend, die Selbstkostenrechnung im Anschluß an die Betriebsbuchhaltung zu behandeln. Aus demselben Grunde erscheint es auch ratsam, bei der Behandlung der Selbstkostenrechnung nicht eine Wiederholung der Formularbesprechungen vorzunehmen, sondern mehr das Prinzipielle herauszuarbeiten und daneben selbstverständlich die nur der Selbstkostenrechnung dienenden Formulare zu behandeln.

b) Die Buchhaltung.

aa) Die Konten der Betriebsbuchhaltung.

aaa) Die Kostenstellenkonten.

(1) Aufgaben und Gliederung der Kostenstellenkonten.

Entsprechend den Aufgaben der Werkkostenermittlung haben die Kostenstellenkonten die Werkkosten mit Rücksicht auf die Belange der Selbstkostenrechnung und des Betriebsablaufs zu sammeln und nach Verrechnung in sich und Abgleichung mit den verrechneten kalkulierten Werkkosten an die Werkbuchhaltung abzugeben. Die Selbstkostenrechnung, für welche die Kostenstellenkonten Unterlagen liefern sollen, ist ihrerseits abhängig von der Verschiedenartigkeit des Umfangs und den Arten der Betriebsleistungen sowie der Inanspruchnahme der Betriebsabteilungen bei Erstellung der einzelnen Leistungen und nicht zuletzt von der Entscheidung der Unternehmungsleitung. Im Hinblick darauf, daß die Ausbesserungsarbeiten in den RAW in verschiedener Größe und verschiedener Art anfallen und daß die einzelnen Leistungen verschieden die einzelnen Werkstättenabteilungen berühren, hat sich die Hauptverwaltung entschlossen, die Werkkosten nicht in einem einheitlichen Zuschlag auf die direkten Kosten zu verteilen, sondern Werkkosten-Zuschlagssätze für die einzelnen Leistungsgruppen[1]) zu bilden. Zur Bildung solcher Zuschlagssätze für die Leistungsgruppen bedarf es der Kenntnis einmal des Anteils der direkten Kosten der einzelnen Leistungsgruppen an den Betriebsabteilungen und andererseits der Anteile an Werkkosten, der auf diese entfällt. Die direkten Kosten als Anteile der Buchungsnummern[2]) finden aber in der Werkkostenermittlung und der Auftragsabrechnung keine Beachtung, sondern in der Selbstkostenrechnung im eigentlichen Sinne, da die direkten Kosten lediglich in der Auftragsabrechnung nur nach Auftragsnummern und Leistungsgruppen und nicht nach Kontenstellen verbucht werden. Für die Einführung der

---

1) und 2) Ueber die Begriffe Leistungsgruppen und Buchungsnummern vergl. Seite 82 ff.

Kostenstellenrechnung war weiterhin der Gesichtspunkt der Kontrolle maßgebend. Man wollte die Werkkostenermittlung so gestalten, daß man aus ihr ersehen kann, „in welchem Verhältnis die Gemeinkosten zu den Fertigungskosten im einzelnen und im ganzen stehen und ob nicht an bestimmten Stellen oder an bestimmten Kostenarten gespart werden kann.“ [1])

Für die Sammlung und Verteilung sind folgende Kostenstellen vorgesehen:

a) Allgemeinkostenstellen. Auf ihnen werden alle Werkkosten gesammelt, die den nachfolgenden Kostenstellen nicht unmittelbar zugeteilt werden können. Es handelt sich hierbei um Kosten, die für das ganze Werk aufgewendet werden, z. B. der Gehalt des Werkdirektors, die Kosten der Verwaltungsarbeiten, welche für alle Werkabteilungen bestimmt sind.

b) Hilfskostenstellen. Sie sind für solche Betriebsabteilungen vorgesehen, die nicht unmittelbar an den Werkstattleistungen arbeiten, sondern ihre Leistungen den übrigen Fertigungsabteilungen zur Verfügung stellen und diesen hierdurch erst die Erstellung ihrer Leistungen ermöglichen. Solche Stellen können auch für Fälle eingerichtet werden, wo die Kosten besonders ermittelt und auf die Beteiligten verteilt werden sollen, z. B. Kosten des Wasserverbrauchs, des Verbrauchs von Sauerstoff usw. Auch dann, wenn die Kosten für besondere Arbeiten zum Teil das Werk und zum Teil andere Reichsbahnstellen zu tragen haben, z. B. bei zentralen Normungsarbeiten, können Hilfskostenstellen eingerichtet werden.

c) Lagerkostenstellen. Sie sind Stellen, welche der Beschaffung, Prüfung, Verwaltung, Ausgabe und Förderung der Lagerbestände dienen.

d) Fertigungskostenstellen. Unter Fertigungskostenstellen sind „Betriebsstellen“ [2]) des Werkes zu verstehen, die unmittelbar an den Erzeugnissen des Betriebs arbeiten, z. B. die Dreherei, die Schmiede usw. In Betracht kommen solche Arbeiten, für die Aufträge vorliegen, auch solche für die Unterhaltung und Erneuerung der Werkanlagen außer den Arbeiten bei Buchungsnummer 0.

Weiterhin werden die Kostenstellen unterteilt in Hauptgruppenkostenstellen, denen Gruppenkostenstellen unterstehen, welch letztere eine Mehrheit von Einzelkostenstellen umfassen, sofern eine weitere Unterteilung möglich und nötig ist. Die Gruppen- und Einzelkostenstellen

---

[1]) Osw. Hofmann, Die Werkkostenermittlung in den Reichsbahnausbesserungswerken, in der Zeitschrift „Der Eisenbahnfachmann“, Jahrg. 1929, Nr. 10, Seite 262.

[2]) BVW Anhang II, Seite 63, Vorbemerkung über den Kostenstellenplan.

haben bei den einzelnen Kostenstellenarten verschiedene Bedeutung. Während bei den Fertigungskostenstellen und den Hilfskostenstellen Einzelkostenstellen gebildet werden, um die Ermittlung verschiedener Zuschläge zu ermöglichen, wird dies durch die Unterteilung der Allgemein- und Lagerkostenstellen nicht bezweckt, da nur je ein Zuschlagssatz für die letzteren ermittelt wird. Die Aufteilung auf Gruppen- und Einzelkostenstellen dient bei den letzteren deshalb lediglich der Kontrolle der Werkkosten. Außerdem ist es möglich, daß Gruppenkostenstellen überhaupt nicht gebildet zu werden brauchen, und zwar dann, wenn keine gemeinsamen Kosten für mehrere Einzelkostenstellen auftreten, z. B. bei den Hilfskostenstellen.[1])

Die Kostenstellen werden durch eine dreistellige Zahl gekennzeichnet, bei der die erste Ziffer die Hauptgruppe, die zweite die Gruppen- und die dritte die Einzelkostenstelle angeben.

Entsprechend der formellen Behandlung in der Werkkostenermittlung und aus der Erwägung heraus, daß auf der Habenseite eines Kontos nicht gut neben einer Gliederung in besondere Kostenarten eine Verteilung auf andere Konten vorgenommen werden kann, teile ich die Konten der Werkkostenermittlung in Sammelkonten und in Verteilungskonten der Werkkosten ein. In beiden Fällen richtet sich die Zahl der Unterkonten nach der Anzahl der vorgesehenen Kostenstellen.

22) Die Werkkosten-Sammelkonten.

Den Werkkosten-Sammelkonten obliegt die Sammlung und weitere Verbuchung aller Kosten, welche „nicht einer bestimmten Werkleistung dienen oder nicht für eine solche gesondert nachgewiesen werden können" [2]), den sogenannten Werkkosten. Da ihre wesentlichste Aufgabe in der Sammlung der Werkkosten besteht, so bezeichne ich sie als Sammelkonten. Die Anzahl der Konten wird bestimmt durch den Umfang der Gliederung des Kostenstellenplanes, welcher nach den in der BVW [3]) niedergelegten Richtlinien von jedem RAW unter Beachtung seiner besonderen Verhältnisse aufzustellen ist. Die Werkkosten werden gegliedert in Kosten für:

a) die Betriebsführung und Unterhaltung der Werkanlagen,
b) die Erneuerung der Werkanlagen,
c) die von der vorgesetzten Werkdirektion zugewiesenen Anteilskosten.

Die Betriebsführungs- und Unterhaltungskosten setzen sich aus persönlichen und sächlichen Ausgaben zusammen. Zu den persönlichen Ausgaben gehören z. B. die Ausgaben für die Besoldungen, die Bezüge

---

1) Vergl. BVW Anhang II, Seite 67, Anmerkung zu C. Hilfskostenstellen.

2) BVW Seite 4, § 6.

3) BVW Seite 63 ff., Anhang II.

der Angestellten, die Nebenbezüge, Ruhegehälter usw., während die sächlichen Ausgaben aus den Kosten der Unterhaltung der Dienstkleidung, der Werkzeuge und Geräte, der baulichen, elektrischen und maschinenartigen Anlagen, des Verbrauchs an Betriebsstoffen usw. bestehen. Die Erneuerungskosten sind Ausgaben des Werks für den Ersatz von Werkanlagen, welche durch Veralten, Abnutzung und Altern unbrauchbar geworden sind. Bezüglich dieser Kosten wird in der BVW[1]) zwischen Abschreibungen in kaufmännischen Betrieben und der Erneuerung der Anlagen bei der DRG unterschieden und dieser Unterschied damit begründet, daß die DRG nicht Eigentümerin der Anlagen sei, sondern lediglich ein Betriebsrecht besitze und deshalb nicht abschreiben könne, sondern erneuern müsse. Die Begründung erscheint mir abwegig, da aus rein betriebswirtschaftlichen Erwägungen heraus auch der Eigentümerbetrieb gezwungen ist, die abgeschriebenen Anlagen zu erneuern, wenn er nicht konkurrenzunfähig und somit schließlich seinen Betrieb ganz aufgeben will. Praktisch wirkt sich die Erneuerung bei der DRG übrigens genau so aus wie bei den anderen Privatbetrieben. Denn auch bei der DRG können nicht immer in gleicher Höhe des Abgangs Erneuerungen vorgenommen werden und die Erneuerungsausgaben werden in Prozentsätzen der Anlagewerte als Sollerneuerung festgesetzt, denen die Isterneuerung als tatsächliche Erneuerung gegenübergestellt wird. Der Sollbetrag ist aber nichts anderes als der in kaufmännischen Betrieben alljährlich festzusetzende Betrag für die Abschreibungen und der Istbetrag kommt den tatsächlichen Ausgaben gleich. Verrechnungstechnisch wird übrigens ähnlich wie bei den Abschreibungen verfahren, nur mit dem Unterschied, daß bei der Hauptkasse der RBD der Differenzbetrag zwischen Ist- und Sollerneueruug in dem Gesamthauptbuch vom Verlust- und Gewinnkonto auf das Konto Schuldendienst und sonstige Lasten zu übertragen ist und dieses über Bilanzkonto abgeschlossen wird.[2]) Die von der vorgesetzten RBD zugewiesenen Anteilkosten sind Ausgaben, welche dieser aus ihren Leistungen für die Werkbetriebe entstehen. Sie werden schlüsselmäßig, z. B. entsprechend der Höhe der Lohnausgaben der RAW, auf die Werte aufgeteilt und in der Werkkostenermittlung nach den Titeln des Wirtschaftsplans als Kostenarten auf den Sammelkonten verbucht. Früher wurden außerdem noch die Ausgaben des Schuldendienstes als Werkkosten auf den Sammel- und Verteilungskonten mitbehandelt. Die Berechnung und buchmäßige Behandlung des Schuldendienstes und der sonstigen Lasten, worunter auch die Differenzabrechnung zwischen dem Erneuerungs-Soll und -Ist fällt, wird jedoch seit Einführung der neuen AbrV 3[3]) nicht mehr durch die RAW, sondern durch die Hauptkassenbuchführung durchgeführt.

---

1) BVW Seite 14, § 13.
2) Abr 3, Seite 18 ff., vergl. auch Anlage 9, Seite 105—125.
3) AbrV 3, Ausgabe 1930, Seite 16 ff.

Die Werte (Einzel- und Werkkosten) erhalten die Sammelkonten aus der Auftragsabrechnung[1]), soweit es sich um Fertigungsarbeiten für Unterhaltung und Erneuerung der Werkanlagen handelt. Aus den Nachweisen der Werkkasse werden nach Verbuchung auf den Titelkonten der Werkbuchhaltung die Ausgaben für die Besoldungen der Beamten, Bezüge der Angestellten, Nebenbezüge usw. übernommen, und nach Kostenzetteln werden die Reisekosten, die Umzugskosten, der Verbrauch von Drucksachen, Schreib- und Zeichenwaren, die Ausgaben für Wasser, Gas, Elektrizität, die Frachtkosten, die anteiligen Kosten der vorgesetzten GDW usw. verbucht. Die Kostenzettel werden auf Grund der eingelaufenen Rechnungen, Buchungsmitteilungen, Uebersichten der Lagerbuchhaltung usw. von der Werkbuchhaltung ausgestellt und nach Verbuchung auf den Titelkonten der Werkbuchhaltung der Betriebsbuchhaltung zur Verrechnung als Werkkosten oder in der Auftragsabrechnung als direkte Kosten zugeleitet, sodaß der Zusammenhang in der BDW-Buchführung dadurch gewahrt ist, daß auf den Habenseiten der Titelkonten, wie in der Lohnbuchhaltung[2]) besprochen wurde, die Gegenposten gewissermaßen als Schulden an die GDW erscheinen.

Die auf den Konten gesammelten Werte werden schließlich in Kostenarten nach den Titeln, Ziffern und Unterziffern des Wirtschaftsplans aufgeteilt und am Schluß des Monats auf die nachfolgenden Verteilungskonten übertragen.

33) Die Konten der Werkkostenverteilung.

Sie erhalten ihre Werte aus den Sammelkonten und haben die Aufgabe, die Werkkosten auf den einzelnen Kostenstellenkonten untereinander so zu verrechnen, daß die Werte schließlich auf den letzten Kostenstellenkonten erscheinen. Weiterhin sind die Kosten der abgegebenen Nebenerzeugnisse aus den Hilfskostenstellen in die Werkbuchhaltung zu überführen und die Endwerte auf den Fertigungs- und Lagerkostenstellen auf das Konto Werkkostendifferenzen zu übertragen. Die Zahl der Konten wird hier nicht mehr nur durch die im Kostenstellenplan vorgesehenen Kostenstellen bestimmt, sondern zum Teil durch die Art der gewählten Zuschlagsmethode. Denn dadurch, daß die Werkkosten der Allgemeinkostenstellen und der Lagerkostenstellen in einem Gesamtbetrag den nachfolgenden Kostenstellen bezw. den Stoffausgängen belastet werden, ist eine Untergliederung dieser Kostenstellen in Gruppen- und Einzelkostenstellen nicht nötig und unwirtschaftlich. Die Zahl der Kostenstellenkonten wird deshalb um die Gruppen- und Einzelkostenstellen der Allgemein- und Lagerkostenstelle vermindert und die Werte aus den Sammelkonten

---

1) Verfügung der HV vom 16. Februar 1930 — 44 Pltr 63/30, Anlage b, Seite 2, Abschnitt B, Ziffer 1.

2) Vergl. die Ausführungen über das Lohnkonto Seite 35 ff.

für die Gruppen- und Einzelkostenstellen je in einem Gesamtbetrag auf die Verteilungskonten übernommen.

Ueber die zu übernehmenden Werte ist bezüglich der Gliederung und der Ausgabenarten im vorigen Abschnitt das nötige ausgeführt worden, sodaß sich hier weitere Bemerkungen erübrigen. Die Verteilung der auf den Kostenstellenkonten verbuchten Ausgaben beginnt mit der Zuscheidung der Kosten der Allgemeinkostenstelle nach einem für jedes Werk festzusetzenden Schlüssel auf die Hilfs- und Lagerkostenstellen. Der danach verbleibende Rest wird aber nicht etwa auf die Fertigungskostenstellen übertragen, sondern verbleibt auf dem Verteilungskonto der Allgemeinkostenstelle. Der Grund für diese Maßnahme ist in der Eigenart der Selbstkostenrechnung zu suchen, welche nicht Zuschlagssätze der Einzel- und Lagerkostenstellen zur Feststellung der Zuschlagssätze für die Leistungsgruppen benutzt, sondern Zuschlagssätze der Allgemein-, der Lager-, der Hauptgruppen-, Gruppen- und Einzelkostenstellen zunächst für jede einzelne Kostenstelle feststellt und erst dann durch Summierung dieser Sätze den zutreffenden Zuschlagssatz errechnet. Es findet demnach keine Aufteilung der Werkkosten auf die üblicherweise als sogenannte „letzte" Kostenstellen behandelten Einzelkostenstellen statt, da die Allgemein-, Lager-, Hauptgruppen-, Gruppen- und Einzelkostenstellen selbst als „letzte" Kostenstellen behandelt werden. Nach Verbuchung der Werkkosten der Allgemeinkostenstelle auf den Hilfskostenstellen werden die Werte der letzteren auf die beteiligten Kostenstellen nach der Höhe des Verbrauchs verteilt, z. B. nach dem aus Messern oder der Erfahrung geschätzten Stromverbrauch in kWh bezw. bei Dampfverbrauch in Kg usw. In gleicher Weise wird verfahren, wenn z. B. zentrale Normungsarbeiten verschiedene Dienststellen zu tragen haben. Die aus Hilfskostenstellen an andere Reichsbahnstellen oder Dritte abgegebenen Erzeugnisse werden schließlich in einen Nachweis übernommen und der Kostenabrechnung zur Inrechnungstellung zugeleitet. Nach Vornahme der Verteilung können keinerlei Restbestände auf den Hilfskostenstellen verbleiben. Da, wie oben erwähnt, für die Hauptgruppen-, Gruppen- und Einzelkostenstellen sowie die Lagerkostenstellen in der Selbstkostenrechnung gesonderte Zuschlagssätze festgestellt werden, so findet eine weitere Verteilung nicht mehr unter den Kostenstellenkonten statt.

Die weitere Behandlung der Werkkosten in der praktischen Buchhaltung stellt sich insofern für die Betrachtung des Kontensystems als kompliziert dar, als in der BVW [1]) die Abstimmungen der direkten und indirekten Lohn-, Stoff-, Sonderkosten, der sonstigen Ausgaben und der spitzen und kalkulierten Werkkosten zusammenbehandelt werden,

---

[1]) BVW § 20, Ziffer 6 und 7, Seite 25 und Verfügung der RBD Kassel vom 5. Dezember 1931 — 66 St 13 Krw/W —.

sodaß man den Eindruck einer rein statistischen Maßnahme erhält. Dazu kommt noch, daß in dem im GDW-Bezirk Kassel eingeführten Abstimmungsformular auf Spalten der „Uebersicht über die Aufteilung der Werkkosten" hingewiesen wird, die eine Ausscheidung aller anderen Werkkosten außer den für die Fertigungsarbeiten in der Uebersicht und somit auf den Verteilungskonten vermuten lassen. Schließlich ergibt sich dadurch eine große Unklarheit, daß weder bei der Behandlung der Einzel- und Werkkosten noch in der Werkbuchhaltung von Buchungen die Rede ist, welche die Konten der Auftragsabrechnung und der Werkkostenermittlung entlasten und die Titelkonten der Werkbuchhaltung belasten. Denn in der BVW wird nur bestimmt, daß die Werkbuchhaltung mit der Betriebsbuchhaltung die Arbeitsleistungen des Werkes abrechnet [1]) und daß „monatlich zu den Fristen, die die Werkleitung festsetzt, . . . die Betriebsbuchhaltung der Werkbuchhaltung die Unterlagen für die Abrechnung" [2]) zu übergeben hat. Als Unterlagen werden hierbei u. a. die Werkkostenabrechnungsbogen sowie die Uebersicht über die Aufteilung der Werkkosten bezeichnet und kommen unter Berücksichtigung der Umstellung der Betriebsbuchhaltung die Auftragsabrechnungslisten in Betracht.

Bei dieser Sachlage ist die Darstellung des zugrundeliegenden Kontensystems nicht ganz ohne Willkür möglich. Denn man kann den in der Aufteilungsübersicht eingetragenen Werkkostenbeträgen und der „Abrechnung der Werkbuchhaltung mit der Betriebsbuchhaltung" sowohl statistischen als auch buchhalterischen Wert zuerkennen. Im Hinblick auf die Durchführung der Betriebsbuchhaltung und mit Rücksicht darauf, daß hier das zugrundeliegende Kontensystem dargestellt werden soll, möchte ich aber auch hier den Buchhaltungscharakter der „Abrechnung" bejahen und mich aus Gründen der Einfachheit bezüglich der in der Aufteilungsübersicht und in dem Abstimmungsformular aufgeführten und auszuscheidenden Werkkosten für den statistischen Charakter in der Uebersicht entscheiden. Bei Auslegung der „Abrechnung" als Entlastung der Betriebsbuchhaltung und bei Anerkennung der Zugehörigkeit sämtlicher Angaben des ersten Teils des Abstimmungsformulars zur Buchhaltung gestaltet sich der zugrundeliegende kontenmäßige Buchungsablauf folgendermaßen:

Die sich aus den Abstimmungen der Lohn-, Stoff- und Sonderkosten sowie der sonstigen Ausgaben ergebenden und bei Buchungsnummer 0 in der Auftragsabrechnung bezw. dem entsprechenden Sammelkonto verbuchten Differenzen werden von diesem auf die Allgemeinkostenstelle des Werks überführt, sodaß auf den Sollseiten der Kostenstellenkonten sämtliche Werk- und Lagerkosten verbucht sind. Die Kostenstellen geben dann die auf den Sollseiten aufgelaufenen Werkkosten

1) BVW § 21, Ziffer 2, Seite 26.

2) BVW § 22, Ziffer 1, Seite 26.

in vollem Umfange an das Werkkostenverrechnungskonto ab, wo die oben erwähnten Werkkosten ausgeschieden und mit der Werkbuchhaltung „abgerechnet“ werden, der Gesamtbetrag der kalkulierten („festen“) Werkkosten für die Fertigung auf die Konten der Auftragsabrechnung verteilt und der Differenzbetrag zwischen den „spitzen“ und „festen“ Werkkosten festgestellt wird. Bei Auslegung der „Abrechnung“ als buchhalterische Entlastung der Betriebsbuchhaltung werden schließlich das Werkkostenverrechnungskonto für die „auszuscheidenden“ Werkkosten und für den Differenzbetrag zwischen spitzen und festen Werkkosten einerseits, die festen Werkkosten in der Auftragsabrechnung andererseits zu erkennen und die Titelkonten der Werkbuchhaltung zu belasten sein. Hierzu ist aber zu bemerken, daß eine Uebernahme und Verbuchung des Differenzbetrags zwischen berechneten und kalkulierten Werkkosten in den Wirtschaftsbüchern nicht erfolgt. Der Betrag bleibt vielmehr sowohl in der Betriebsbuchhaltung als auch in der Werkbuchhaltung offen, sodaß er in der Werkbuchhaltung bezw. auf den Titelkonten gewissermaßen als eine Forderung an die Hauptkassenbuchhaltung erscheint, sofern zuviel feste Werkkosten auf die Aufträge verrechnet wurden, und als eine Schuld an die Hauptkassenbuchhaltung aufgefaßt werden kann, wenn umgekehrt der Betrag der kalkulierten Werkkosten hinter den tatsächlich aufgekommenen zurückbleibt.

Dem Prinzip folgend, jedes einem selbständigen Formular zugrundeliegende Konto gesondert darzustellen, wird im folgenden nochmals kurz auf das dem Abstimmungsformular entsprechende Werkkostenverrechnungskonto eingegangen.

44) Das Werkkostenverrechnungskonto.

Das Konto, das durch den ersten Teil des im GDW-Bezirk Kassel eingeführten Abstimmungsformular repräsentiert wird, bezeichne ich mit Rücksicht darauf, daß es im zugrundeliegenden Kontensystem der weiteren Werkkostenverrechnung zu dienen vermag, als Werkkostenverrechnungskonto. Es nimmt auf der Sollseite den Gesamtbetrag der im Laufe eines Monats aufgekommenen effektiven Werk- und Lagerkosten auf und entlastet sich nach den Titelkonten der Werkbuchhaltung in Form der „Abrechnung“:

a) der Kosten der Abgabe von Nebenerzeugnissen,
b) der Lagerkosten für Abgaben und Ueberweisungen,
c) der Lohnzuschläge für abgeordnete Arbeiter,
d) der Gehälter und Zuschläge für abgeordnete Beamte,
e) der Kosten der Versuchsabteilungen.

Weiterhin wird es entlastet durch Uebernahme der Werkkosten der Fertigungsarbeiten sowohl für das eigene Werk als auch für andere Reichsbahnstellen und Dritte auf die Auftragskonten. Der hiernach ver-

bleibende Restbetrag stellt sodann die Differenz zwischen den tatsächlichen und den kalkulierten Werk- und Lagerkosten dar.

Das Formular selbst ist allerdings etwas anders gestaltet, denn auf ihm werden von den Gesamtwerkkosten außer den obigen Kosten diejenigen für das eigene Werk sowie die Gemeinkosten für den Anlagezuwachs abgesetzt und mit den in der Auftragsabrechnungsliste verrechneten Werkkosten ohne diejenigen für das eigene Werk verglichen. Diese formularistische Maßnahme widerspricht allerdings der strengen Buchhaltungslogik, doch wäre es m. E. bei der Betrachtung des Kontensystems einer statistisch durchgeführten Buchhaltung zu weitgehend, wollte man wegen eines derartigen Verstoßes gegen die Form den Buchungszusammenhang ablehnen. Im wesentlichen ist ja die Bedeutung des Formulars für die Buchhaltung erkennbar und im Endergebnis dürfte der in dem Formular ermittelte Differenzbetrag in Anbetracht der doppelten Absetzung der Werkkosten für das eigene Werk mit dem Saldo des oben beschriebenen Kontos übereinstimmen.

bbb) Die Kostenträgerkonten.

(1) Aufgaben und Gliederung der Kostenträgerkonten.

Die Kostenträgerkonten, welche der an die Stelle der „Selbstkostenermittlung" der BDW getretenen „Auftragsabrechnung" zugrunde liegen, haben die Aufgabe, den Kostenverbrauch für die Werkleistungen buchhalterisch darzustellen. Als Werkleistungen kommen aber für die Verrechnung auf den Auftragskonten nur solche in Betracht, für die Fertigungsaufträge vorliegen. Es fallen demnach nicht darunter die sonstigen Leistungen, welche aus Geschäftsvorfällen entstehen, die nicht unmittelbar mit der Fertigung zusammenhängen.[1]) Dazu gehören z. B. die Personalgestellung, die Abgabe von Betriebsvorräten aus den Werklagern und von Werkanlagen an andere Reichsbahnstellen, Verkäufe aller Art, deren Einnahmen dem Werk zufließen u. a. m. Ihre Kosten werden außerhalb der Auftragsabrechnungskonten verbucht. So werden z. B. die direkten Stoffkosten für Stoffausgaben in der Stoffbuchhaltung auf dem Konto Lagerrechnung, den Stoffveränderungskonten, dem Konto Monatsrechnung des Stoffbüros verbucht[2]) und die entsprechenden Lagerkosten für die Abgaben und Ueberweisungen in der Werkkostenermittlung der Betriebsbuchhaltung ausgeschieden und auf den Titelkonten vereinnahmt. Die Aufstellung der Rechnungen geschieht allerdings abweichend von der Verbuchung einheitlich im Stoffbüro. Dagegen werden die noch nicht fertiggestellten Aufträge in gleicher Weise wie

---

[1]) BDW § 4; in Verbindung mit §§ 8, Ziffer 6, 9, 10, 18, 19 und Anhang VI, Seite 109 ff. und Stowe a. a. O.

[2]) Vergl. Stoffbuchhaltung Seite 48 und Werkkostenverrechnungskonto Seite 74.

die Fertigleistungen behandelt. Eine Hervorhebung etwa durch Führung besonderer Konten der Halbfabrikate oder Halbleistungen wird nicht vorgenommen, da die Leistungen fast ausschließlich den Empfängern monatlich in Rechnung gestellt werden, einerlei ob sie beendet sind oder nicht. Selbst wenn ausnahmsweise eine Belastung der Empfänger monatlich nicht vorgenommen werden kann, werden die noch nicht vollendeten Aufträge in der Betriebsbuchhaltung den fertigen gleichgestellt und nur statistisch als halbfertige Leistungen bis zur Vollendung der Arbeiten verfolgt. Als Werte werden auf den Auftragskonten alle Kosten der Fertigungsarbeiten verrechnet, die der Kostenabrechnung als „Unterlagen" dienen. Es kommen daher nicht nur die direkten Kosten (Lohn-, Stoff- und Sonderkosten) der Aufträge in Betracht, sondern auch die Kosten der sogenannten Kleinarbeitsaufträge, vor allem aber die Werkkosten und bei Arbeiten für Dritte die Deckungszuschläge.

Entsprechend der Formulargestaltung sind 3 Gruppen von Konten zu unterscheiden:

1. die Auftragskonten, welche die Kosten für die einzelnen Aufträge sammeln;
2. die Leistungsgruppenkonten, die der Zusammenfassung der Kosten nach Leistungsarten dienen;
3. die Konten der Aufwandsarten, auf denen der Gesamtaufwand nach Aufwandarten (Lohn-, Stoff-, Sonderkosten, Werkkosten usw.) zur Darstellung gelangt.

Bezüglich der beiden letzteren Kontengruppen kann man im Zweifel sein, ob die Kosten nach Leistungsgruppen oder nach Kostenarten gesammelt werden, da in den Formularen die Kopfspalten nach Kostenarten und die Vorspalten der Kontengruppe 3 außerdem nach Leistungsgruppen unterteilt sind. Bei den Konten zu 2 steht aber die Sammlung nach Leistungsgruppen im Vordergrund, da die Auftragsabrechnungslisten gesondert für die einzelnen Buchungsnummern aufgestellt werden. Die Einteilung der Kopfspalten nach Kostenarten kann man meines Erachtens höchstens als eine Einteilung in Unterkonten bewerten. Bei den Konten der Kontengruppe 3 habe ich mich für Konten der Aufwandarten entschieden, da der Gesamtaufwand in nur einer Liste zusammengefaßt ist und durch die Aufführung der Aufwandarten in Kopfspalten und der Leistungsgruppen in den Vorspalten offenbar die Gesamtdarstellung der Aufwandarten bezweckt werden soll. Dafür spricht auch, daß dort Abstimmungen der bei den einzelnen Kostenarten aufgelaufenen Gesamtkosten vorgenommen werden. Betont sei aber, daß das statistische Verfahren auch eine andersartige Deutung zuläßt.

22) Die Auftragskonten.

Die Konten dieser Kontengruppe sind Sammelkonten, welche aus den Kostenspeicherkonten und den Titelkonten die Werte in Höhe der

für jeden Auftrag aufkommenden Kosten (Einzel-, Sonderkosten, Kosten der Kleinarbeitsaufträge, sowie der Werkkosten und den sogenannten Deckungszuschlag) aufnehmen und an die folgenden Leistungsgruppenkonten abgeben. Der Kontocharakter wird hier im Hinblick auf die Verbuchungsart auf den entsprechenden Formularen, die Sammlung der Kosten für die einzelnen Aufträge und die Weiterverbuchung auf den folgenden Leistungsgruppen-Sammelkonten angenommen. Diese Auffassung kann allerdings mit der Begründung bestritten werden, daß die Feststellung der Kosten der einzelnen Aufträge Aufgabe der Selbstkostenrechnung sei und nicht der Buchhaltung. Demgegenüber ist aber darauf hinzuweisen, daß neben den diese Konten darstellenden Sammelbogen noch besondere Auftragsabrechnungsbogen für die Zwecke der sogenannten technischen Nachprüfung und die Kostenabrechnung geführt werden, daß auf den Sammelbogen fortlaufend die aufgelaufenen Kosten eingetragen werden, ein Zwischenabschluß auf diesen allmonatlich vorgenommen wird, und, sofern die Arbeiten noch nicht beendet sind, bis zur Fertigstellung fortgeführt werden. An sich ist es mit Rücksicht auf die Behandlung der gleichen Werte in der Buchhaltung und der Selbstkostenrechnung unwesentlich, zu welchem Teil des Rechnungswesens die Sammelbogen gerechnet werden, da in beiden Fällen das gleiche Ergebnis erzielt wird. Entscheidet man sich für die Zugehörigkeit zur Buchhaltung, so liegen den Sammelbogen Konten zugrunde, welche sich zu den folgenden Leistungsgruppenkonten verhalten wie die einzelnen Debitoren- und Kreditorenkonten zu dem Kontokorrentkonto. Negiert man aber den Kontencharakter, so sind die Sammelbogen als Unterlagen zu betrachten, deren Werte die gleichen wie die der Konten sind und auf den Konten der Leistungsgruppen verbucht werden müssen.

Die Anzahl der zu führenden Konten wird bestimmt durch die Auftragsnummern des Auftragsnummernplans und die Zahl der im Laufe eines Monats sich in Arbeit befindenden Leistungen. Die Auftragsnummern, die im gesamten Reichsbahngebiet Geltung besitzen, dienen der Abgrenzung der einzelnen Aufträge und werden für die Kennzeichnung und die Erfassung der Kosten der Aufträge verwendet. Es gibt einfache und zusammengesetzte Auftragsnummern. Die einfachen Auftragsnummern werden für Aufträge verwendet, deren Kosten einzeln ermittelt und mit den Leistungsempfängern abgerechnet werden müssen. Die zusammengesetzten Auftragsnummern sind für Arbeiten an den Werkanlagen vorgesehen, deren Kosten in vollem Umfang als Unterhaltung oder Erneuerung der Werkanlagen auf einer Kostenstelle zu verrechnen sind. Arbeitsleistungen, deren Kosten teilweise auf Unterhaltung und Erneuerung entfallen, sind mit einfachen Auftragsnummern zu kennzeichnen. Die zusammengesetzten Auftragsnummern sind im allgemeinen Sammelnummern. Die Auftragsnummern sind sechsstellige

Zahlen[1]), deren erste Ziffern die Buchungsnummer (Leistungsgruppe) und andere Merkmale innerhalb der Gruppe, z. B. die Unterteilung der Buchungsnummern, die Art der Arbeit, Eigentumsdirektion, Fahrzeuggattung usw. bezeichnen. Die drei letzten Ziffern geben bei den einfachen Auftragsnummern die laufende Nummer des Auftrags und bei den zusammengesetzten Nummern die Nummer der Kostenstelle an. Unter Unterhaltung ist die Instandhaltung und Ausbesserung der Bahnanlagen zu verstehen, während Erneuerungsarbeiten durch Ersatz abgängiger und veralteter Bahnanlagen notwendig werden. Hierbei werden nicht alle Erneuerungsarbeiten wie auch nicht solche für den Anlagezuwachs wegen der Kleinheit der jeweiligen Beträge als solche behandelt, sondern es sind Wertgrenzen in dem Auftragsnummernplan für die Zugehörigkeit zur Unterhaltung, Erneuerung und Anlagezuwachs festgesetzt. Dieserhalb verweise ich auf den Auftragsnummernplan, da im einzelnen auf die Wertgrenzen im Rahmen dieser Arbeit nicht eingegangen werden kann.

Die Löhne (Zeit- und Gedingelöhne) werden auf den einzelnen Auftragskonten aus dem Lohnkonto übernommen. Da bei der praktischen Durchführung der Verbuchung in Vorspalten der Formulare zunächst die Zeit- und Gedingelohnstunden, welche für den einzelnen Auftrag aufgewendet wurden, eingetragen und die Lohnkosten dann erst mit Hilfe eines in der Lohnbuchhaltung gebildeten Werklohndurchschnittsatzes und aus der Summe der Lohnstunden berechnet werden, haben sie den Charakter von kalkulierten Werten, bei denen Spitzen durch die Verwendung eines Durchschnittsatzes entstehen. Die Spitzen werden aber nicht hier, sondern auf dem Leistungsgruppenkonto 0 (Hilfslöhne und Hilfsstoffe für das eigene Werk) mit dem Lohnkonto ausgeglichen. Die Stoffwerte (Werkstoffe und Ersatzstücke) werden aus den Tabellierungen für die Auftragsabrechnung[2]) entnommen, sodaß die Verbindung zwischen Stoff- und Auftragssammelkonten hergestellt ist. Als Werte kommen in Betracht[3]): für den Verbrauch im eigenen Werk zu Lasten der Buchungsnummer 0 der letzte Durchschnittspreis aus der Kartei, für die Fertigungsarbeiten für Dritte der Beschaffungshöchstpreis[4]) und für die übrigen Fertigungsarbeiten aus dem letzten Durchschnittspreis der Kartei und dem mit Hilfe eines festen Satzes gebildeten Lagerkostenzuschlag. Differenzen können aber auf den Stoffvorratskonten nicht entstehen, da sowohl bei den Eingängen wie bei den Ausgängen zu

---

[1]) BDW Seite 5/6, § 8 und Verfg. der HV v. 26. Nov. 1931 — 44 Krw 481 —.

[2]) Stowe, Teil I, Seite 12, § 11, Ziffer 2.

[3]) Stowe, Teil I, Seite 13, § 13, Ziffer 3.

[4]) Durch die Verwendung des Beschaffungshöchstpreises bei den Arbeiten für Dritte will sich die DRG gegen die Möglichkeit sichern, daß durch eine Preissteigerung bei der letzten Stoffbeschaffung eventuell ein Durchschnittspreis, der geringer als der letzte Beschaffungspreis ist, zum Ansatz kommt.

anderen Preisen die Durchschnittspreise neu berechnet werden und bei den späteren Arbeiten in Anwendung kommen.[1]) Etwaige Unterschiede müssen daher aufgeklärt werden. Die Lagerkosten werden aus den Stoffkosten (auch den als Sonderkosten nachzuweisenden) und dem festen Lagerkostenzuschlagssatz errechnet und den Auftragskonten belastet. Als Gegenkonto kommt für die Lagerkosten das in der Werkkostenermittlung besprochene Werkkostenverrechnungskonto in Betracht. Außerdem werden die eventuell für manche Aufträge aufgelaufenen Sonderkosten auf den in Frage kommenden Auftragskonten verbucht. Der Begriff Sonderkosten umfaßt heute die Kosten der Betriebs-, Bau- und Elektrostoffe, die Werte der verwendeten und zu vergütenden Altstoffe, sowie alle Kosten, welche „den Aufwand für einen bestimmten Arbeitsauftrag umfassen, aber nicht zu den Lohn- und Stoffkosten gehören".[2]) Die Werte der verwendeten und zu vergütenden Altstoffe sind aber nur bei Leistungen für Dritte und zwar mit dem Gebrauchswert und bei Abfallstoffen mit dem Abfallstoffwert anzusetzen.[3]) Im übrigen findet eine Bewertung der verwendeten Altstoffe nur noch bei Anfertigung neuer Stoffe und Ersatzstücke (Buchungsnummer 9a, 9b, 9d) statt.[4]) Die Werte der Sonderkosten nach § 13 BVW werden Kostenzetteln entnommen, welche die Werkbuchhaltung auf Grund der Rechnungen usw. ausstellt und der Betriebsbuchhaltung zur Belastung der Aufträge übermittelt. Daraus geht hervor, daß die entsprechenden Gegenkonten in der Werkbuchhaltung zu suchen sind. Als Gegenkonten kommen dort die Titelkonten in Betracht, auf deren Habenseiten entsprechend dem früher angenommenen Buchungsablauf die Ausgaben zu verbuchen sind und gewissermaßen als Schuld an die GVW erscheinen. Falls aber die Titelkonten der Werkbuchhaltung nicht die Aufgaben von Gegenkonten zur Hauptkassenbuchhaltung ganz zu erfüllen vermögen, liegen keine Gegenbuchungen vor, sondern eine Wiederholung der Sollbuchung der Werkbuchhaltung auf dem Auftragskonto, was nichts anderes bedeutet, als daß die Sonderkosten auf dem Auftragskonto der Aufgliederung der Betriebsrechnung der Hauptkassenbuchhaltung dienen und die Werkbuchhaltung durch die gleichgerichtete Verbuchung die Betriebsbuchhaltung entlastet. Es ist klar, daß die Frage der Gestaltung des Buchungsablaufs erst in der Werkbuchhaltung entschieden werden kann, es sei deshalb hier wie bei der Lohn- und Stoffbuchhaltung auf die beiden Möglichkeiten hingewiesen. Werden aufgearbeitete Tauschstücke oder Altstoffe bei der Erstellung von Werkleistungen verwendet, so werden hierfür die durchschnittlichen Aufarbeitungskosten in Ansatz

---

[1]) Stowe, Teil I, § 13, Ziffer 1, Seite 13.

[2]) BVW § 12, Seite 13.

[3]) BVW Anhang VI, § 8, Ziffer 2, Seite 114.

[4]) Verfügung der HV vom 28. Juni 1930 – 44 Pltr 79 –, Seite 3, Ziffer 3c.

gebracht, die aus den von der Kostenabrechnung aufgestellten und der Betriebsbuchhaltung zugeleiteten Preisverzeichnissen zu entnehmen sind. Bezüglich der zugrundeliegenden Buchungen lassen sich ähnliche kontenmäßige Erwägungen anstellen wie bei der Stoffbuchhaltung, da auch die Stoffe mit ihren Aufarbeitungskosten, wenn auch nicht mit dem Stoffwert, zur Einlagerung gelangen. Negiert man den Charakter der Titelkonten der Werkbuchhaltung, so beginnt hier die Aufgliederung des Vorschußkontos „Aufarbeitungskosten" der Hauptkassenbuchhaltung, das seit 1. Juli 1930 eingerichtet worden ist.[1]) Weiterhin sind den Auftragskonten der Buchungsnummern 3a—5e die sogenannten Anteilskosten für Kleinarbeiten zu belasten. Es sind dies Kosten, welche laufend für kleinere Arbeiten an den Fahrzeugen entstehen, wie z. B. kleinere Bohrungen, einzelne Nieten, Schrauben usw. Die Werte stammen aus den Leistungsgruppenkonten und setzen sich ebenso zusammen wie diejenigen der anderen Aufträge. Sie könnten wie die sonstigen Kosten aus den Kostenspeicherkonten sofort auf die einzelnen Auftragskonten übertragen werden, doch hat man folgerichtig mit Rücksicht auf die durch die Kleinheit der Aufträge verursachte schwierige Erfassung hiervon abgesehen. Man sammelt daher die Kosten zunächst auf besonderen Auftragskonten und verteilt diese erst nach der Erfassung aller Kosten für die Kleinarbeiten auf die teilnehmenden Aufträge bezw. deren Konten. Sie werden demnach wie eine besondere Art von Werkkosten verrechnet. Daß hierbei die Kosten der Kleinarbeiten in der zusammenfassenden Auftragsabrechnungsliste doppelt erscheinen, einmal als Anteilskosten bei den Aufträgen bezw. Auftragskonten und einmal als Auftrag selbst in der zuständigen Leistungsgruppe, liegt an der formularistischen Behandlung, die wenig auf den kontenmäßigen Buchungsablauf Rücksicht nimmt. Denn, wenn die zusammenfassende Auftragsabrechnungsliste sämtliche Aufwandarten in ihrer tatsächlichen Höhe zur Darstellung bringen soll, müßte im Falle einer kontenmäßigen Verbuchung bezw. des Aufbaus der Liste auf einer solchen das besondere Auftragskonto für die Kleinarbeiten bereits abgebucht sein, da ja die Kosten der Kleinarbeiten schon als Anteilskosten bei den einzelnen Aufträgen erscheinen. Ein ähnlicher Gedankengang muß sich übrigens bei der Abfassung der Vorschriften breit gemacht haben, denn es wird ausdrücklich bestimmt, daß bei der Abstimmung der in der zusammenfassenden Auftragsabrechnungsliste aufgeführten Beträge die Kosten für die Kleinarbeiten einmal unberücksichtigt bleiben müssen.[2]) Weiterhin sind auf den Auftragskonten die Werkkosten zu verrechnen. Es sind dies Kosten, welche nicht für einen bestimmten Auftrag entstehen, sondern für eine Mehrheit

---

[1]) Hoffmann, „Der Einfluß der Fobu auf das Werkstättenrechnungswesen". Zu den „Erläuterungen zur Dienstvorschrift über die Fortbildung der Buchungsordnung (Fobu)". Berlin 1930, Seite 80.

[2]) Verfg. der HV v. 28. Juni 1930 — 44 Pltr 79 — Anlage, Seite 3, Abschnitt 5b.

von Aufträgen. Sie können deshalb nicht unmittelbar den einzelnen Aufträgen angelastet werden, sondern müssen zunächst gesammelt und dann mit Hilfe von Schlüsseln, welche die Teilnahme an den Werkstatteinrichtungen und ihren Kosten berücksichtigen, auf die einzelnen Aufträge verteilt werden. Wie eingangs gesagt, werden heute die Werkkosten der einzelnen Aufträge mit Hilfe von festen Zuschlags-sätzen, die in der Werkkostenermittlung aus den Ergebnissen des vorangegangenen, abgerechneten Monats jeweils für eine Leistungsgruppe gebildet werden, berechnet und die einzelnen Auftragskonten entsprechend der Höhe der aufgelaufenen Lohn- und Stoffkosten damit belastet. Die festen Zuschlagssätze werden durch Vergleichung mit den in jedem Monat neu errechneten fortlaufend auf ihre Angemessenheit nachgeprüft und beim Vorliegen von Abweichungen entsprechend korrigiert. Als Gegenkonto kommt sowohl bei der Annahme eines geschlossenen Kontensystems der BVW mit den Titelkonten als Gegenkonten als auch bei Vorliegen einer Aufgliederung der Hauptkassenkonten das Werkkostenverrechnungskonto in Betracht. Schließlich wird noch bei Arbeiten für Dritte auf deren Auftragskonten ein sogenannter Deckungszuschlag verrechnet, der zur Abgeltung des Schuldendienstes und der sonstigen Lasten, die heute nicht mehr in den Werkkosten enthalten sind, bestimmt ist. Sucht man zu dieser Belastung den Gegenposten auf einem Konto der Betriebs- oder der Werkbuchhaltung oder das aufzugliedernde Konto der Hauptkassenbuchhaltung, so wird man vergeblich Umschau halten. Denn im ersten Falle fehlen in der Werkbuchhaltung, von der Betriebsbuchhaltung ganz abgesehen, entsprechende Ausgabenbuchungen auf der Habenseite der Titelkonten, da auf den Titelkonten nur tatsächliche Ausgaben verbucht werden und die Deckungszuschläge hierunter nicht zu rechnen sind. Auch die Ausgaben für den Schuldendienst und die sonstigen Lasten können nicht als Gegenposten in Betracht kommen, da sie nicht mehr in der BVW-Buchhaltung zur Darstellung gelangen und neuerdings nur in der Hauptkassenbuchhaltung behandelt werden. Selbst wenn diese Verbuchungen noch in der Werkbuchhaltung vorgenommen würden, wäre eine Ableitung der Sollbuchungen auf den Auftragskonten nicht möglich, da die Gegenwerte nicht durch Abgleichung mit dem Schuldendienst, sondern auf dem Einnahmetitel 3 W 5[1] zu verrechnen wären und diese wiederum wegen des Wegfalls des Einnahmebuchs buchhalterisch keinen Ausdruck mehr finden. Die frühere Methode der Berücksichtigung der Deckungszuschläge in dem Wirtschaftsabschluß ohne weitere Behandlung in den die Auftragsabrechnung vertretenden Buchungsnachweisen der Betriebsbuchhaltung entsprach dagegen weit mehr der Buchhaltungslogik, obwohl auch dort keine Abgleichungen mit dem Schuldendienst stattfanden. Immerhin war dort dem Grundsatz des Be- und Entlastens durch die Einnahmebuchung (lies Habenbuchung) in dem Wirtschaftsbuch und die Darstellung in der Bilanz als Forderungen

entsprochen. Zugunsten des Charakters der heutigen BVW=Buchhaltung als Kontenaufgliederung ist anzuführen, daß nicht unbedingte Voraussetzung für diese das Vorhandensein eines aufzugliedernden Kontos sein muß, sondern, daß auch in den Aufzeichnungen der Aufgliederung zahlenmäßige Darstellungen erfolgen können, deren Ergebnisse später in die übergeordnete Buchführung übernommen werden. In diesem Falle würden eben die Buchungen von Deckungszuschlägen in der Auftragsabrechnung Primärbuchungen sein, denen in der eigentlichen Buchhaltung, der Hauptkassenbuchhaltung, die sekundären Buchungen folgen. Für welche der beiden Organisationsmöglichkeiten man sich hier zu entscheiden hat ist klar, da man die Einsetzung der Deckungszuschläge in der Auftragsabrechnung kaum als nebenherlaufende Statistik rechtfertigen kann und eine andersartige Deutung im Hinblick auf die statistische Durchführung der Buchhaltung unmöglich ist. Ebenso klar ist aber auch, daß, wenn die BVW=Buchhaltung einer Kontenaufgliederung gleichkommt, sie eine fragmentarische Vorwärtsrechnung darstellt, da die Buchungen der tatsächlichen Einnahmen in einem Einnahmebuch der Werkbuchhaltung fehlen.

Nach Eintragung aller im Laufe eines Monats für die einzelnen Aufträge aufgelaufenen Kosten auf den Auftragskonten werden diese jeweils nach Monatsschluß summarisch festgestellt und auf die folgenden Leistungsgruppenkonten übertragen.

33) Die Leistungsgruppenkonten.

Die Leistungsgruppenkonten, welche durch die für die einzelnen Buchungsnummern aufzustellenden Auftragsabrechnungslisten repräsentiert werden, dienen der Zusammenfassung der Auftragskonten nach Leistungsgruppen. Sie sammeln die Kosten der einzelnen Aufträge in der formularmäßigen Trennung der vorerwähnten Kostenarten (Lohn=, Stoff=, Sonder=, Werkkosten usw.) und zerfallen deshalb in die gleichen Konten dieser Kostenarten. Man könnte hier vielleicht einwenden, daß es sich nur um Kostenarten der verbuchten Aufträge handele und man diese nicht als Unterkonten ansehen dürfte. Für diese Auffassung mag manches sprechen. Ich habe mich indessen im Hinblick auf die Einteilung der Kopfspalten in Spalten für die einzelnen Kostenarten für das Nächstliegende entschieden und diese Spalten als Repräsentanten von (Kostenarten=) Unterkonten angesehen. Die Werte sind die gleichen wie bei den Auftragskonten, da es sich lediglich um Uebertragungen aus diesen handelt. Die Unterkonten richten sich zahlenmäßig nach den im vorigen Abschnitt erwähnten Kostenarten und außerdem nach den in dem Buchungsnummernplan einheitlich für das Reichsgebiet gebildeten Leistungsgruppen. Der heute gültige Buchungsnummernplan wurde zum letztenmal im Jahre 1931 geändert[1]) und weist seit 1. Januar 1932 folgende Leistungsgruppen auf:

---

[1]) Nach Verfügung der HV vom 26. November 1931 — 44 Krw 481 —.

Buchungs-Nr.	Leistungsgruppen
	1. Arbeiten an der eigenen Dienstkleidung und Arbeiten für die Vorhaltung der eigenen Bahnanlagen.
1 a	Dienstkleidung
1 b	Ausstattungsgegenstände
1 c	Bauliche Anlagen
1 d	Maschinen und maschinenartige Anlagen
	2. Arbeiten an der Dienstkleidung und Arbeiten für die Vorhaltung der Bahnanlagen anderer Reichsbahnstellen.
2 a	Dienstkleidung
2 b	Ausstattungsgegenstände (Geräte und Werkzeuge)
2 c	Bauliche Anlagen
2 d	Maschinen und maschinenartige Anlagen
	3. Lokomotiven und Zubehör.
3 a	Lokomotiven ausschließlich der elektrischen und Kleinlokomotiven, Lokomotivkessel und Tender
3 b	Elektrische Lokomotiven
3 c	Kleinlokomotiven
	4. Personen- und Triebwagen und Zubehör.
4 a	Elektrische Triebwagen für Fahrleitungen
4 b	Steuer- und Beiwagen zu Triebwagen für Fahrleitungen
4 c	Triebwagen mit eigener Kraftquelle
4 d	Steuer- und Beiwagen zu Triebwagen mit eig. Kraftquelle
4 e	Personenwagen
4 f	Personenzuggepäckwagen
	5. Güterwagen usw. und Zubehör.
5 a	Güter- und Arbeitswagen
5 b	Güterzuggepäckwagen
5 c	Bahndienstwagen, Rollböcke (Rollschemel)
	6. Sonstige Fahrzeuge und Zubehör.
6 a	Dampf- und Motorschiffe (nicht Boote), Dampf- und Motorfähren (Trajekte)
6 b	Straßenkraftfahrzeuge und -Beiwagen für den öffentlichen Verkehr zur Personenbeförderung
6 c	Straßenkraftfahrzeuge und -Beiwagen für den öffentlichen Verkehr zur Güterbeförderung
	7. Arbeiten zu Lasten der Vermögensrechnung und Dritter.
7 a	Arbeiten für die Vorhaltung der eigenen Bahnanlagen zu Lasten der Vermögensrechnung
7 b	Arbeiten für die Vorhaltung der Bahnanlagen anderer Reichsbahnstellen zu Lasten der Vermögensrechnung
7 c	Arbeiten für Dritte

8. Neuanfertigung von Betriebsvorräten usw.

8a	Arbeiten für die Vorratskonten des eigenen Werks
8b	Arbeiten für die Betriebsvorratskonten anderer RAW
8c	Arbeiten für das Vorratskonto „Vorratsgeräte"
8d	Arbeiten für das Vorschußkonto „Fahrzeugausrüstungen"
9a	Arbeiten für das Vorschußkonto „Aufarbeitungskosten" des eigenen Werks
9b	Arbeiten für das Vorschußkonto „Aufarbeitungskosten" anderer RAW
9c	Einzelaufarbeitung altbrauchbarer Werkstoffe und Ersatzstücke für die Betriebsrechnung (Bw)
9d	Aufarbeitung altbrauchbarer Oberbaustoffe für die Betriebsrechnung anderer Reichsbahnstellen.
0	Hilfslöhne und Hilfsstoffe für das eigene Werk.

44) Die Konten der Aufwandarten.

Entsprechend der Formulargestaltung ist die letzte Kontengruppe der Auftragsabrechnung nicht nach Leistungsgruppen, sondern nach den einzelnen Kostenarten eingeteilt. Als Konten kommen hier sonach das Lohnkonto, das Stoffkonto, das Werkkostenkonto, das Sonderkostenkonto usw. in Betracht, auf welche sämtliche Kosten der Werkleistungen aus den vorhergehenden Konten übernommen werden. Die Verbuchung erfolgt in zwei Abschnitten, je nachdem es sich um Arbeitsleistungen für andere Reichsbahnstellen und Dritte oder um solche für das eigene Werk handelt, und innerhalb dieser Abschnitte getrennt nach Buchungsnummern (Leistungsgruppen). Die Leistungsgruppenkonten sind sonach hier zu Kostenarten im weiteren Sinne geworden. Nach Eintragung aller Kosten der Arbeitsleistungen sind dann die Werte der einzelnen Aufwandkonten, die als Beträge der Sollseite aufzufassen sind, aufzurechnen und abzustimmen. Nach Schäfer-Kaiser müssen übereinstimmen [1]):

„a) die Lohnstunden [2]) mit denen der Lohnlisten und denen der Zeitlohn- und Gedingezettelnachweise;

b) die Lohnausgaben mit den Lohnlisten; durch die Anwendung eines auf ganze Reichspfennige abgerundeten Durchschnittslohnsatzes können Unterschiede entstehen;

c) die Werkstoff- und Ersatzstückausgaben mit den Summen in der Lagerrechnung;

---

[1]) Schäfer-Kaiser, a. a. O., Seite 32/33, vergl. hierzu auch BVW § 20, Seite 24 ff.

[2]) Die Erwähnung der Abstimmung der Lohnstunden erfolgt der Vollständigkeit halber. Bei Schäfer ist sie deshalb angegeben, weil er nicht die Konten, sondern die Auftragsabrechnungsliste ins Auge faßt, in welcher die Lohnstunden neben den Wertangaben aufgeführt werden.

d) die Aufarbeitungskosten für Werkstoffe und Ersatzstücke mit Ø.
Hier besteht keine Abgleichmöglichkeit, weshalb die Tauschkosten besonders sorgfältig errechnet und zusammengetragen werden müssen, damit das Vorschußkonto „Aufarbeitungskosten" richtig entlastet wird.

e) die Sonderkosten
1. bei Verwendung von Betriebs-, Baustoffen und Stoffen für elektrische Anlagen mit den Summen der einschlägigen Lagerrechnungen;
2. bei Verwendung von Vorratsgeräten mit den Summen der Lagerrechnung;
3. bei Verwendung von Fahrzeugausrüstungen mit den Summen der besonderen Nachweise;
4. bei Verwendung von Altstoffen mit Ø. Hier besteht keine Abgleichmöglichkeit;
5. bei den Kosten auf Grund von Kostenberechnungen von Privaten mit den Wirtschaftsbüchern."

Die Differenzen, die sich bei der Abstimmung ergeben, sind zunächst aufzuklären und, falls die Fehlerquelle nicht zu finden ist, bei Buchungsnummer 0 ab- bezw. zuzusetzen. Sie werden dann, wie bereits ausgeführt, als Werkkosten auf die Allgemeinkostenstelle übertragen. In den Vorschriften nicht ausdrücklich erwähnt, jedoch dem Sinne nach zu schließen ist, daß die Kosten der Aufträge für die Unterhaltung und Erneuerung der Werkanlagen auf die Sammelkonten der Werkkostenermittlung übertragen werden. Denn die Sammelbogen, welche als Repräsentanten der Auftragskonten der Sammlung der Kosten der Aufträge dienen und deren Werte in die, die Konten der Aufwandarten darstellende Auftragsabrechnungsliste übernommen werden, „sind auch für die Aufträge anzulegen, deren Kosten *später* in die Werkkostenermittlung übergehen".[1])

Die weitere Behandlung der Ergebnisse der Auftragsabrechnung, besser gesagt der Sollbeträge der Konten der Aufwandarten, ist wie bei den Belastungen in der Lohn-, Stoff- und Betriebsbuchhaltung bezw. den zugrundeliegenden Konten ebenfalls verschieden, je nachdem man der BVW-Buchhaltung ein Kontensystem zugrundelegen kann, oder in ihr lediglich eine Aufgliederung der Konten der Hauptkassenbuchhaltung zu erblicken ist. Im ersten Falle sind bei Auslegung der „Abrechnung der Werkbuchhaltung mit der Betriebsbuchhaltung" als kontenmäßige Entlastung die Konten der Aufwandarten mit den Titelkonten der Werkbuchhaltung zu entlasten, sodaß das Kontensystem völlig geschlossen ist. Ausnahmen bestehen hierbei hinsichtlich der Verbuchung der an-

---

[1]) Verfügung der HV vom 16. Februar 1930 — 44 Pltr 63/30; Anlage b, Abschnitt B, Ziffer 1, Seite 2.

gefertigten Stoffe auf Vorrat, die von den Konten der Aufwandarten auf die Stoffveränderungskonten zu übertragen und zum Ausgleich der Titelkonten auf deren Sollseite und auf dem Konto Monatsrechnung des Stoffbüros auf der Habenseite zu buchen sind. Der Buchung kann nach dem Prinzip des Belastens und Erkennens, wenn auch dem logischen Buchungsablauf widersprechend, die Entlastung der Konten der Aufwandarten und Belastung der Titelkonten einerseits und die Belastung der Stoffveränderungskonten und Entlastung der Monatsrechnung andererseits gleicherachtet werden, da sie dieselbe Wirkung haben wie der obenerwähnte Buchungsgang. Das aber ist wiederum dasselbe wie die in der praktischen Buchführung vollzogene stillschweigende „Abrechnung" der Betriebsbuchhaltung mit der Werkbuchhaltung, die Ausgabeabsetzung auf den Titeln der Werkbuchhaltung, die Uebertragung auf die Verrechnungskonten und die Uebernahme ihrer Werte auf die Monatsrechnung des Stoffbüros. Anders verhält es sich mit der Ausbuchung der Kosten des Anlagezuwachses auf das Anlagezuwachskonto bezw. in die Anlagezuwachsrechnung. Sie wäre in ähnlicher Weise zu rechtfertigen, wenn neben einem Bestandskonto eine ähnliche Rechnung wie die Monatsrechnung geführt würde. Zwar werden die Beträge in einer Zusammenstellung der Endergebnisse der einzelnen Anlagenarten nochmals aufgeführt, doch erscheint es sehr fraglich, ihr einen ähnlichen Charakter wie der Monatsrechnung zuzuschreiben, da sie als Gesamtanlagerechnung nicht als Gegenkonto zur Hauptkassenbuchhaltung aufzutreten vermag. Auch kann die Abschrift dieser nicht als Gegenkonto gedeutet werden, denn diese verbleibt nicht im Werk, sondern wird der vorgesetzten geschäftsführenden Reichsbahndirektion monatlich vorgelegt. Schließlich besteht noch eine letzte Möglichkeit, die Anlagezuwachsrechnung als nicht zu dem Kontensystem gehörig und als Statistik zu erklären. Wegen der mannigfachen Bedenken kann jedoch hier nicht näher darauf eingegangen werden, die Erörterung geschieht daher an anderer Stelle.[1])

Anders gestaltet sich der Buchungsablauf bei der Interpretation der BVW als Kontenaufgliederung der Hauptkassenbuchhaltung. Zwar werden auch hier die Auftragskosten für die Arbeiten an den Werkanlagen und die Arbeiten für Buchungsnummer 0 auf die Werkkostenermittlung übertragen, und es ist zu erkennen, daß die Aufträge ihre festen Werkkosten aus dem das Werkkostenverrechnungskonto vertretende Abstimmungsformular ableiten, doch besteht ein grundsätzlicher Unterschied in der Bedeutung der Entlastung. Denn hier können, da es sich um eine Vorwärtsrechnung handelt, die Ergebnisse der Werkkostenermittlung und Auftragsabrechnung nicht zum Ausgleich auf die bereits auf den Titeln verbuchten Ausgaben verbucht werden, sondern die

---

[1]) Vergl. meine Ausführungen auf Seite 71 ff.

Belastungen zu Gunsten der Betriebsbuchhaltung sind als Ausgabenbuchungen zu werten. Kontenmäßig gesehen, hätten in diesem Falle die Verbuchungen auf der Sollseite eine andere Bedeutung als im geschlossenen Kontensystem, wo sie zum Ausgleich einer Schuld an die GDW dienen. Allein auch hier zeigt die praktische Durchführung der Buchhaltung vielfach ein anderes Gesicht als die angenommene Kontenaufgliederung im Sinne einer Vorwärtsrechnung. So findet bei den Werkkosten keine einheitliche Ueberführung der Ausgaben auf die Titel statt, wenigstens nicht entsprechend der Formulargestaltung. Denn in dem Abstimmungsformular, dem oben das Werkkostenverrechnungskonto zugrunde gelegt wurde, werden Einnahmen abgesetzt, die als Ausgaben auf den Titeln erscheinen müssen, da ihre Vereinnahmung in der Kostenabrechnung der Werkbuchhaltung behandelt[1]) wird und an sich sämtliche Ausgaben auf den Titeln als solche zu buchen sind.[2]) Demnach werden in der Werkbuchhaltung mehr Ausgaben gebucht als in dem Abstimmungsformular der Werkkosten verbleiben. Gleiches gilt natürlich auch für die Fälle, in denen die Absetzungen nur in der Uebersicht über die Aufteilung der Werkkosten vorgenommen werden. In Widerspruch steht weiterhin durch die Einführung des Abstimmungsformulars und auch durch die Auftragsabrechnung die Seitenanordnung der Titel, wenn man sie kontenmäßig betrachtet. Denn einmal vermag die Auftragsabrechnung und die Werkkostenermittlung ihre Beträge nicht als Ausgaben abzugeben, da die textliche Abfassung und der Sinn sowohl der Auftragsabrechnung wie auch der Werkkostenermittlung dem widerspricht, und andererseits werden Absetzungen von den Ausgabetiteln zu Lasten der Anlagezuwachsrechnung vorgenommen, der man entsprechend der Formulargestaltung und den Aufgaben nur den Charakter einer Bestandsrechnung verleihen kann.

Negiert man schließlich die Zugehörigkeit des Abstimmungsformulars und die Absetzungen in der Uebersicht über die Aufteilung der Werkkosten zur Buchhaltung und verweist sie in den Bereich der Selbstkostenrechnung oder der reinen Statistik, dann wird das Bild insofern abgerundeter als die in der Werkkostenermittlung und Auftragsabrechnung aufgekommenen Werte nach Aufrechnung der spitzen und festen Werkkosten weit eher auf die Ausgabentitel übertragen werden können. Allein die Uebergänge und Beziehungen zwischen Werkkostenermittlung und Auftragsabrechnung werden hierdurch noch weniger durchsichtig, da die Weiterverrechnung in den Formularen nicht genügend erklärt wird und als Schlußbeträge in der Werkkostenermittlung Werte ausgewiesen werden, die in anderer Form in der Auftragsabrechnung

---

1) BVW § 30, Seite 40/41.

2) Vergl. auch Abschnitt B des Abstimmungsformulars der Verfügung der RBD Kassel vom 5. Dezember 1931 — 66 St Krw/W —.

ebenfalls als Schlußbeträge wiederkehren und umgekehrt. Mit anderen Worten, die Werkkostenermittlung und die Auftragsabrechnung erscheinen äußerlich als selbständige voneinander unabhängige Rechnungen. Dazu kommt, daß der Buchungsablauf durch die äußere Aufmachung der Auftragsabrechnungsliste an sich schon nicht klar erkenntlich ist. Denn in ihr werden die Kosten der Kleinarbeiten gewissermaßen als eine Sonderart von Werkkosten bei den teilnehmenden Aufträgen und zugleich als Auftragskosten selbst ausgewiesen, und die Kosten der Fertigungsarbeiten für die Werkanlagen erscheinen einmal einkalkuliert als Werkkosten der Aufträge und daneben mit tatsächlichen Kosten als Auftragskosten bei den zuständigen Leistungsgruppen ohne besonderen Hinweis auf die Stellen der Weiterverrechnung. Die Verneinung der Zugehörigkeit führt aber auch schon aus dem Grunde zu keinem Ziele, da die Deckungskosten bei den Fertigungsarbeiten für Dritte nicht als Ausgaben auf den Titeln, sondern im Falle der Führung des Wirtschaftsbuchs I als Einnahmen verbucht werden. Eine einheitliche Uebertragung der Ergebnisse der Werkkostenermittlung und der Auftragsabrechnung unter Aufrechnung der spitzen und kalkulierten Werkkosten ist aus diesem Grunde schon nicht möglich. Weiterhin ist das Prinzip der Vorwärtsrechnung dadurch unterbrochen, daß einerseits die Sonderkosten, die Besoldungen der Beamten, die Bezüge der Angestellten, die Nebenbezüge usw. zunächst auf den Ausgabetiteln verbucht und dann erst in der Betriebsbuchhaltung verrechnet werden, während z. B. die Lohn- und Stoffkosten in der Werkbuchhaltung erst auf Grund der Ergebnisse der Auftragsabrechnung übernommen werden. Ebenso entspricht die Uebernahme der Werkkosten auf die Titel der Wirtschaftsbücher, soweit sie Kosten für Fertigungsarbeiten an den eigenen Werkanlagen darstellen, nicht einer aufgliedernden Vorwärtsrechnung, da die Lohn-, Stoffkosten usw. nicht aus den Formularen der Werkkostenermittlung, sondern aus der Auftragsabrechnungsliste, und da nur als Auftragskosten, auf die vorläufige gemeinsame Verrechnungsstelle, den Ausgabetitel 15, übertragen werden.

Wie man aus den vorangegangenen Untersuchungen über den Charakter der selbständigen Nebenbuchhaltungen und der Betriebsbuchhaltung erkennen kann, ist keine der beiden ins Auge gefaßten Organisationsmethoden in der BVW in Reinkultur verwirklicht, da bei der Zugrundelegung eines Kontensystems mannigfache Bedenken aufkamen und fast ebensoviel Abweichungen zwischen der praktischen Durchführung und einer angenommenen kontenaufgliedernden Vorwärtsrechnung festgestellt werden mußten. Man gewinnt daher infolge des fragmentarischen Buchhaltungscharakters und in Anbetracht der Einschränkungen, die bei der Kontenaufgliederung gemacht werden müssen, sowie des Verhältnisses der Betriebsbuchhaltung zur Werkbuchhaltung den Eindruck einer geschickt aufgezogenen Statistik, welche die Aufgabe

hat, der Selbstkostenrechnung zu dienen, den Kostenverbrauch bezüglich seiner lückenlosen Erfassung für die Aufträge zu kontrollieren, diesen übersichtlich zusammenzustellen und der Werkbuchhaltung die Unterlagen für die Kostenabrechnung und Verbuchung in den Wirtschaftsbüchern zu liefern.

bb) Die technische Durchführung der Betriebsbuchhaltung.

aaa) Allgemeines.

Die technische Durchführung der Betriebsbuchhaltung erfolgt nicht in festgebundenen Büchern, sondern auf Listen und Formularen, in denen kontenmäßige Gegenüberstellungen durch Belasten und Erkennen nicht vorgenommen werden. Mit Recht wurde deshalb der Buchhaltungscharakter angezweifelt und untersucht, ob den der Buchhaltung dienenden Formularen und Listen ein geschlossenes Kontensystem zugrundeliegt, ob die Betriebsbuchhaltung einer Kontenaufgliederung gleichkommt oder ob sie, abweichend von dem progressiven Charakter der letzteren nach eigenen Methoden „verbucht" und somit eine rein statistische Rechnung darstellt. Um nun zu zeigen, wie die „Betriebsbuchhaltung" tatsächlich gestaltet ist, wird die Frage, ob sie Buchhaltung im eigentlichen Sinne ist, ungeachtet des bis jetzt vorliegenden Ergebnisses, im folgenden bejaht. Mit anderen Worten, es kommen alle Formulare und Listen zur Darstellung, die ausschließlich oder vornehmlich buchhalterische Aufgaben zu erfüllen vermögen. Nur der Selbstkostenrechnung dienende Formulare scheiden daher aus der folgenden Betrachtung der Betriebsbuchhaltung als Buchhaltung aus, obwohl sie von den „Stellen" der Betriebsbuchhaltung (Werkkostenermittlung und Auftragsabrechnung) ebenfalls behandelt werden. Ihre Besprechung erfolgt in dem der „Buchhaltung" angegliederten Abschnitt über die Selbstkostenrechnung.

Entsprechend der Einteilung der Betriebsbuchhaltung in Werkkostenermittlung und Auftragsabrechnung werden auch hier die „Bücher" im obigen Sinne in getrennten Abschnitten behandelt.

bbb) Die Werkkostenermittlung.

Die Sammlung der Werkkosten, die monatlich für die Kostenstellen auflaufen, geschieht in sog. „Werkkostenabrechnungsbogen", welche für jede Kostenstelle des nach den in der BVW gegebenen Richtlinien aufzustellenden Kostenstellenplanes [1]) angelegt werden. Es sind dies mehrseitige Listen, in denen in getrennten Abschnitten die Lohnausgaben für Unterhaltungs- und Erneuerungsarbeiten, die Lohnausgaben bei Buchungsnummer 0 und die Stoffausgaben für Unterhaltungs- und Erneuerungsarbeiten, sowie diejenigen bei Buchungsnummer 0 nach den einzelnen Auftragsnummern getrennt gesammelt werden. Offenbar werden diese

1) Vergl. meine Ausführungen über „Die Kostenstellenkonten", Seite 67 ff.

Kosten entgegen der früheren direkten Sammlung auf den Werkkostenabrechnungsbogen aus der Auftragsabrechnung übernommen, da in dieser sowohl für die Aufträge von anderen Reichsbahnstellen und Dritten als auch für solche des eigenen Werks Sammelbogen angelegt werden, auf denen die Einzel- und Werkkosten gesammelt werden, die ihrerseits wiederum in den Auftragsabrechnungslisten verbucht werden. In weiteren Abschnitten werden der Verbrauch an Betriebsstoffen, die Ausgaben auf Grund von Kostenzetteln, letztere nach Titeln getrennt, verbucht, denen dann Eintragungen der Anteilskosten folgen, sofern es sich um Hilfs- und Lagerkostenstellen handelt. Als Ausgaben auf Grund von Kostenzetteln kommen hierbei z. B. in Betracht: Reisekosten, Umzugskosten, Ruhegehälter, Wartegelder, Hinterbliebenenbezüge und sonstige persönliche Ausgaben, soweit sie nicht von der Werkkasse gezahlt werden, Ausgaben für Unterhaltung und Erneuerung der Werkanlagen, soweit es sich um Lieferungen und Leistungen anderer Reichsbahnstellen oder Dritter handelt, Frachtkosten, Haftpflichtentschädigungen, Steuern usw. Die Kostenzettel werden in der Werkbuchhaltung nach den Angaben der eingelaufenen Rechnungen, der Buchungsmitteilungen, Anforderungsscheine, der Uebersicht der Lagerbuchhaltung ausgefertigt und nach vollzogener Eintragung in den Wirtschaftsbüchern der Betriebsbuchhaltung zur weiteren Behandlung zugeleitet. Der früher in den Werkkostenabrechnungsbogen noch vorgesehene Abschnitt für den Schuldendienst ist weggefallen, da dieser nicht mehr als Werkkosten bei den RAW zur Verrechnung gelangt, sondern von Bezirk zu Bezirk bei einem besonderen Kapitel ausgeglichen wird. Dann erfolgt die Zusammenstellung sämtlicher Ausgaben in der Unterteilung nach den einzelnen Titeln, Ziffern und Unterziffern, in welcher Form sie in die nachfolgende Uebersicht über die Aufteilung der Werkkosten übertragen werden. Dabei werden erstmals auf Grund besonderer Nachweise der Werkkasse die Besoldungen der Beamten, die Bezüge der außerplanmäßigen Beamten und der Angestellten, der Löhne der Hilfskräfte im Beamtendienst, der Schreibkräfte, der Betriebsarbeiter und Betriebsräte, sowie nach weiteren Nachweisen der Werkkasse die anderen Nebenbezüge, die Unterstützungen, Notstandsbeihilfen und sonstige Ausgaben, soweit sie von der Werkkasse gezahlt werden, nach den einzelnen Titeln in die Zusammenstellung eingetragen. Wie bei den Sonderkosten erfolgt auch hier zunächst die Eintragung in den Wirtschaftsbüchern und dann erst, nachdem die Nachweise der Betriebsbuchhaltung durch die Werkbuchhaltung zugeleitet wurden, in der Werkkostenermittlung. Schließlich werden nach erfolgter Durchführung der Werkkostenverteilung in der Uebersicht über die Aufteilung der Werkkosten auf der Rückseite der Werkkostenabrechnungsbogen die Verteilungsergebnisse eingetragen, soweit diese die Kostenstelle, für die der Werkkostenabrechnungsbogen angelegt ist, angehen. Diese Aufzeichnung dürfte aber nur statistische

Bedeutung haben, da die Aufteilung der Werkkosten nicht hier, sondern in der nachfolgenden Uebersicht vorgenommen wird.

Die Verteilung der Werkkosten von den ersten auf die letzten Kostenstellen wird in der „Uebersicht über die Aufteilung der Werkkosten" durchgeführt. Die Uebersicht ist eine mehrseitige Liste, in welcher in Vorspalten für die vorkommenden Hauptgruppen-, Gruppen- und Einzelkostenstellen und für die Lager- und Allgemeinkostenstellen je eine Spalte für die Aufnahme der bei diesen aufgelaufenen Gesamtbeträge vorgesehen ist. Die Kopfspalten sind zunächst nach Titeln, Ziffern und Unterziffern unterteilt, da die Ergebnisse der Werkkostenabrechnungsbogen zum Zwecke der Erlangung einer Uebersicht über die bei den einzelnen Titeln zu verrechnenden Gesamtkosten titelweise getrennt übernommen werden. In besonderer Längsspalte werden nach vollzogener Eintragung die Gesamtkosten der Kostenstellen aufgeführt, der sich die Verteilungsspalten anschließen. In ihnen wird zunächst der auf die Hilfskostenstellen zu verteilende Betrag der Allgemeinkostenstelle ausgeschieden, die sich hieraus durch Addition ergebenden Beträge der Hilfsbetriebe und der Restbetrag der Allgemeinkostenstelle festgestellt. Nach Berechnung des Einheitspreises für die Leistungen der Hilfsbetriebe vermittels Division der Gesamtkosten der Nebenbetriebe durch die gewonnenen Einheiten (kWh, cbm) wird dann der auf die Abgaben an andere Reichsbahnstellen oder Dritte entfallende Betrag und der Anteil der eigenen Werkabteilungen festgestellt und letzterer bezw. letztere, wenn es sich um mehrere abgebende Hilfsbetriebe handelt, auf die teilnehmenden Betriebsabteilungen bezw. Kostenstellen nach Erfahrungssätzen und tatsächlichem Verbrauch (Messerangaben) verteilt. Die für die Abgabe an Dritte ausgeschiedenen Kosten werden in einen Nachweis übernommen und der Werkbuchhaltung zur weiteren Behandlung zugeleitet.

Aus der Art der Feststellung der Kosten der Hilfsbetriebe und Einzelleistungen geht hervor, daß die Selbstkostenrechnung der RAW nicht nur aus der Zuschlagskalkulation besteht, sondern, daß für die Kostenfeststellung der Erzeugnisse der Hilfsbetriebe in der Werkkostenermittlung eine Divisionskalkulation eingerichtet ist. Nach erfolgter Aufteilung der Kosten der Hilfsbetriebe auf die Fertigungskostenstellen folgen die Spalten der Feststellung der Zuschlagssätze (in Markbeträgen zur Fertigungslohnstunde). Da eine weitere Aufteilung von den Hauptgruppen auf die Gruppen- und Einzelkostenstellen nicht stattfindet, werden in diesen Spalten nur die bei den Kostenstellen aufgelaufenen Werkkosten und die Fertigungslohnstunden eingetragen und daraus die Zuschlagssätze für die Fertigungslohnstunden ermittelt.

Gegenüber der BVW sind durch die Einführung der Fobu[1]) dadurch Aenderungen eingetreten, daß in den Werkkostenabrechnungs-

---

[1]) Hoffmann, a. a. O., Seite 89 ff.

bogen nicht mehr die Lohnstunden nach den ausführenden Kostenstellen getrennt aufzuführen sind, und daß neben den Lohn- und Stoffkosten für die Fertigungsarbeiten an den Werkanlagen Werk- und Lagerkosten berechnet werden müssen. Außerdem werden in der Uebersicht vor der Berechnung des Lagerkostenzuschlagsatzes keine Absetzungen mehr für die Abgaben der Betriebsvorräte und Ausstattungsgegenstände notwendig, da der Lagerkostenzuschlag vermittels Teilung der Gesamtausgaben der Lagerkostenstellen durch den Wert des Stoffverbrauchs sowie der Abgabe und Ueberweisung von Stoffen, Ersatzstücken, Ausstattungsgegenständen usw. berechnet wird.[1]) Vor der Mechanisierung der Buchhaltung wurden außerdem die Kosten der Unterhaltungs- und Erneuerungsarbeiten in besondere Uebersichten übertragen und nach Verbuchung in Lohn-, Stoff- usw. Buchungsnachweisungen I in der Aufwandsabrechnung dargestellt. Dieser Buchungsgang ist heute weggefallen, da die als Werkkosten in Betracht kommenden Unterhaltungs- und Erneuerungsausgaben in einem besonderen Abschnitt der Auftragsabrechnungsliste getrennt nach Buchungsnummern aufgeführt werden.

Die Abstimmung zwischen den tatsächlichen und den kalkulierten Werkkosten wird in einem von der GDW Kassel für seinen Bezirk herausgegebenen Formular[2]) vorgenommen. Das Formular zerfällt in zwei Abschnitte. In dem ersten Teil findet eine Gegenüberstellung der in der Aufteilungs-Uebersicht ermittelten gesamten Werkkosten abzüglich der bei der Besprechung des Werkkostenverrechnungskontos aufgeführten Kostenbeträge mit den in der Auftragsabrechnungsliste verrechneten Werk- und Lagerkosten, vermindert um diejenigen für das eigene Werk, statt. Die hierbei sich ergebende Differenz stellt dann die zuviel oder zu wenig verrechneten Werk- und Lagerkosten dar. In dem Abschnitt B des Formulars werden, um eine Uebereinstimmung der in der Betriebsbuchhaltung und der in der Werkbuchhaltung verrechneten Gesamtkosten zu erreichen, die in den Wirtschaftsbüchern verbuchten Ausgaben eingetragen und von der Summe der Gesamtbeträge der Wirtschaftsbücher folgende Absetzungen vorgenommen:

1. die Kosten der Abgaben von Nebenerzeugnissen,
2. die Gemeinkosten der Vorhaltung (Urb, Erb, Beb u. Nab),
3. die Lagerkosten für Abgaben und Ueberweisungen,
4. die Lohnzuschläge für abgeordnete Arbeiter,
5. die Gehälter und Lohnzuschläge für abgeordnete Beamte,
6. die Kosten der Versuchsabteilungen,
7. die zu vergütenden Altstoffe.

Der verbleibende Betrag ist dann mit den in der Auftragsabrechnungsliste eingetragenen Kosten ohne die Deckungszuschläge und

---

[1]) Hoffmann, a. a. O., Seite 91.

[2]) Verfügung der RBD Kassel vom 5. Dezember 1931 – 66 St 13 Krw/W –.

Werkkosten (Auf. L. Sp. 23) zu vergleichen und die zuviel und zu wenig verrechneten Werkkosten festzustellen.

Bemerkenswert ist, daß in der BVW auf der Rückseite der Aufwandsabrechnung (Anl. 51 der BVW) eine ähnliche Abstimmung vorgenommen wird. Da die Auftragsabrechnungsliste die Aufwandsabrechnung seit der Mechanisierung ersetzt, so liegt es eigentlich nahe, das Abstimmungsformular nach der Auftragsabrechnungsliste zu behandeln. Entscheidend für die Besprechung an dieser Stelle war jedoch die Rücksicht auf den Charakter des eventuell dem ersten Teil zugrundeliegenden Werkkostenverrechnungskontos, das im vorigen Kapitel zur Darstellung gelangte.

ccc) Die Auftragsabrechnung.

Während in der Werkkostenermittlung alle Buchungen handschriftlich vorgenommen werden, ist zum Zwecke der Fristverkürzung und der Verminderung der Kosten die Auftragsabrechnung „mechanisiert" worden. Dadurch wurde erreicht, daß die Vielzahl der früher zu führenden Uebersichten und Buchungsnachweise sowie der sonstigen Nachweise auf ein Minimum zusammengeschrumpft ist, daß in vorteilhafter Weise Buchungsmaschinen Verwendung finden und zugleich Durchschläge für die Kostenabrechnung angefertigt werden können. Als Formulare kommen die Sammelbogen, die Auftragsabrechnungslisten für die einzelnen Leistungsgruppen und die Gesamtauftragsabrechnungsliste in Betracht.

Für die Sammlung, der für jeden Auftrag aufgewendeten direkten Kosten, die Berechnung und Belastung der Aufträge mit Werk- und Lagerkosten und dem Deckungszuschlag sind sogenannte Sammelbogen vorgesehen, welche für jeden Auftrag angelegt werden. Sie haben die Form von Karteiblättern. In diesen werden laufend die Zeitlohn- und Gedingelohnstunden aus den Lohnzetteln, die Stoffausgaben aus den Stoffzetteln bezw. aus den Tabellierungen für die Auftragsabrechnung getrennt nach Stoffarten, die Kosten der Tauschstücke aus den Tauschzetteln und die Sonderkosten aus den Kostenzetteln übernommen. Die Sammelbogen sind auch für diejenigen Aufträge anzulegen, deren Kosten später in der Werkkostenermittlung weiterbehandelt werden. Am Monatsschluß sind die Spalten nach Möglichkeit mit Hilfe von Additionsmaschinen aufzuaddieren und die Zwischensummen der Kostenarten und Lohnstunden für den abgelaufenen Monat zu bilden, einerlei, ob die Arbeiten beendet sind oder nicht. Da vorläufig nur die Zeit- und Gedingelohnstunden und nicht die Lohnbeträge in den Sammelbogen eingetragen worden sind, so sind diese für die weitere buchhalterische Behandlung in Geldbeträge umzuwandeln. Dies geschieht durch Multiplikation der Gesamtstunden (Zeit- und Gedingelohnstunden) mit dem Werklohndurchschnittssatz, der von der Lohnbuchhaltung jeweils für den abgelaufenen Monat errechnet und der Betriebsbuchhaltung mitgeteilt

wird. Danach werden die Werkkosten aus den Gesamtstunden und den für die betreffende Buchungsnummer gültigen festen Zuschlagssatz und die Lagerkosten aus den Stoffkosten einschließlich der als Sonderkosten nachzuweisenden Kosten und dem festen Lagerkostenzuschlagssatz mit Hilfe von Multiplikationsmaschinen festgestellt und eingetragen. Weiterhin sind auf die Sammelbogen der Buchungsnummern für die Fahrzeugausbesserung die Kosten für die sogenannten Kleinarbeiten zu verteilen, wozu ebenfalls zweckmäßig Multiplikations- und schreibende Rechenmaschinen verwendet werden. Bei den Aufträgen für Dritte sind schließlich noch die Werte der verwendeten und zu vergütenden Altstoffe und eventuell der Deckungszuschlag einzutragen und bei den Arbeiten über die Neuanfertigung von Werkstoffen und Ersatzstücken die Werte der Altstoffe zu berechnen.

Nach Abschluß aller Sammelbogen werden die Werte der einzelnen Kostenarten sowie die Gesamtbeträge in Auftragsabrechnungslisten übernommen. In diesen werden die Werte in der gleichen Unterteilung wie auf den Sammelbogen, geordnet nach den Buchungsnummern und innerhalb dieser nach Auftragsnummern mit Hilfe von rechnenden Schreibmaschinen eingetragen. Die Reihenfolge der Buchungen kann jedoch geändert werden, wenn die Einhaltung von Abrechnungsfristen dies erforderlich macht. Ausnahmsweise können bei den Buchungsarbeiten auch schreibende Rechenmaschinen zur Verwendung gelangen, falls die obengenannten Maschinen versagen. Hierdurch ist einerseits erreicht, daß das Personal, welches diese Arbeiten vornimmt, keinerlei selbständige Rechenarbeiten, sondern lediglich noch Schreibarbeiten zu bewältigen hat. Weiterhin ist durch die Anwendung von Buchungsmaschinen die Herstellung von Durchschlägen für die Kostenabrechnung ermöglicht. Allerdings wird hierbei die fortlaufende Verbuchung in den Auftragsabrechnungslisten gestört, da, wie wir noch sehen werden, durch die vereinfachte Erstellung der Abrechnungsformulare die Freilassung von Zwischenräumen notwendig wird. Vermittels Durchschlag werden folgende Formulare in einem Arbeitsgang gewonnen:

1. Buchungsmitteilungen. Die Buchungsmitteilungen sind Benachrichtigungen an die empfangenden Dienststellen über die Höhe der für diese ganz oder teilweise fertiggestellten Leistungen des Werks, auf Grund deren die Empfangsstellen die entsprechenden Wirtschaftsbuchungen vorzunehmen haben. Weiterhin bilden sie Unterlagen für die Durchführung der Buchungen in der Hauptkassenbuchhaltung insofern, als aus ihnen die Umbuchungsnachweise erstellt werden. Um die Durchschläge als Buchungsmitteilungen für die einzelnen Reichsbahnämter brauchbar zu gestalten, ist bestimmt[1]), daß nach Eintragung der für ein Amt bei den einzelnen Aufträgen aufkommenden Kosten in der Auftrags-

[1]) Verfügung der HV vom 28. Juni 1930 — 44 Pltr 79 — Anlage, Seite 4.

abrechnungsliste ein Zwischenraum freizulassen ist. Die Durchschläge sind dann nach Fertigstellung der Liste ämterweise auseinanderzuschneiden und in dem freigelassenen Raum vermittels Stempel die Bezeichnungen der einzelnen Spalten einzudrucken. Durch dieses Verfahren will man vermeiden, daß während der Buchungen außer den noch zu besprechenden Auftragsabrechnungsbogen keine weiteren Auswechselungen von Formularen vorgenommen werden müssen. Da die Benachrichtigungen der Aemter bezüglich der Einzelkosten in einer Buchungsmitteilung I und bezüglich der Werkkosten in einer Buchungsmitteilung II erfolgte, so ist hierdurch die getrennte Benachrichtigung beseitigt worden. Sofern die Werkkosten nicht durch die Buchungsmitteilung II abgerechnet werden, sind die Beträge der Werkkosten von dem übrigen Durchschlag abzutrennen und abzulegen, um sie nicht irrtümlich in die Abrechnung gelangen zu lassen.

2. Weiterhin werden durch Durchschlag die Auftragsabrechnungsbogen gewonnen, welche für jeden Auftrag anzufertigen sind. Sie dienen dazu, sämtliche Kosten der einzelnen Aufträge während der ganzen Ausbesserungsdauer aufzunehmen und werden der Werkkostenermittlung zur Buchung vorübergehend überlassen. Nach Fertigstellung der Ausbesserung gehen sie dann der Stelle der technischen Nachprüfung zu. Da ein Auftragsabrechnungsbogen nur jeweils für einen Auftrag bestimmt ist, so ist er nach jeder Auftragsnummer auszuwechseln. Die hierbei fehlenden Angaben, z. B. der Nummer des Fahrzeugs usw. müssen handschriftlich ergänzt werden. Auch sind Sonderaufstellungen, wie sie in der BVW vorgesehen sind, auf der Rückseite besonders vorzunehmen.

Früher wurden außerdem noch Umbuchungsnachweise, Uebersichten über die Einnahmen und Ausgabeabsetzungen und die Zusammenstellung der Fahrzeugausbesserung vermittels Durchschlag angefertigt. Diese Unterlagen sollen aber neuerdings handschriftlich hergestellt werden, da in diesen die Kosten nicht nach den einzelnen Auftragsnummern, sondern zusammengefaßt aufgeführt werden sollen.

Nach Uebernahme der Kosten sämtlicher Sammelbogen in den Auftragsabrechnungslisten werden diese buchungsnummernweise aufaddiert und die bei den einzelnen Buchungsnummern aufkommenden Beträge in eine Gesamtauftragsabrechnungsliste übernommen. In dieser erscheinen die Kosten in der gleichen Unterteilung der Kopfspalte der vorher besprochenen Listen also auch der Sammelbogen, während die Vorspalte nicht mehr für die Auftragsnummern, sondern für die Buchungsnummern vorgesehen ist. Die Buchungsnummern sind hier demnach die Aufwandarten, und die Spalten für die Lohn-, Stoff-, Werkkosten usw. entsprechen wie in einem amerikanischen Journal den Konten, mit dem Unterschied allerdings, daß sie einzeilige Spalten sind und auf ihnen keine Soll- und Habenbeträge eingetragen werden können.

Die Werte für die einzelnen Buchungsnummern werden in zwei großen Abschnitten nacheinander für die Fertigungsarbeiten zu Lasten anderer Reichsbahnstellen und für Unterhaltungs- und Erneuerungsarbeiten zu Lasten des eigenen Werks und innerhalb dieser, in der weiteren Unterteilung der Buchungsnummern dargestellt. Außerdem werden noch die Tagewerksköpfe bei den betreffenden Buchungsnummern angegeben und anhangsweise zwei weitere Spalten angefügt, in denen vermerkt wird, welche Beträge durch tatsächliche Vereinnahmung und welche durch Ausgabeabsetzung zu vereinnahmen sind. Die beiden letzteren Spalten wie auch die Angaben der Tagewerksköpfe dürften aber nur statistischer Natur sein, da eine weitere Verwertung in den Wirtschaftsbüchern der Werkbuchhaltung nicht zu erkennen ist. In der Gesamtauftragsabrechnungsliste erfolgt schließlich die Abstimmung der Lohn-, Stoffkosten usw., wie sie bei den Konten besprochen wurde. Unterschiede sind grundsätzlich aufzuklären und, falls dies nicht möglich ist oder die Differenzen geringfügiger Natur sind, bei Buchungsnummer 0 auszugleichen.

Nicht zu den „Büchern" der Betriebsbuchhaltung gehörig, wohl aber als Bestandteile der Buchhaltung zu betrachten, sind die Zeitlohn- und Gedingelohn-Zettelnachweise, die Zettelprüflisten für die Stoffkosten und die Nummernlisten für die Sonderkosten, da sie die ordnungsmäßige Erfassung der Kosten und die Lückenlosigkeit der Buchungen zu garantieren vermögen.

Nach Erledigung sämtlicher Buchungsarbeiten sind die Listen und Formulare der Werkkostenermittlung und der Auftragsabrechnung der Werkbuchhaltung zuzuleiten, wo sie als „Unterlagen" für die Kostenabrechnung und Verbuchung in den Wirtschaftsbüchern Verwendung finden. Die Fristen für die Uebergabe bestimmt die Werkleitung.

c) Die Selbstkostenrechnung.

aa) Allgemeines.

Es wurde schon wiederholt darauf hingewiesen, daß die Betriebsbuchhaltung in ihrer Eigenschaft als Buchhaltung die meisten Kalkulationsarbeiten durchführt und daß durch die enge Verflechtung der Buchhaltung mit der Selbstkostenrechnung die Aufstellung nur weniger Formulare als reine Kalkulationsarbeit übrig bleibt. Deshalb wären in diesem Abschnitt nur wenige Formulare ergänzend zu besprechen. Aus grundsätzlichen Erwägungen heraus soll aber im folgenden zusammenhängend, wenn auch nicht in der gleichen Ausführlichkeit wie in der Buchhaltung, auf die Begriffe der Selbstkostenrechnung, der Selbstkosten und Kostenarten, der Kalkulationsarbeiten und deren Verfahren kurz eingegangen werden, um einen geschlossenen Ueberblick über das Wesen der Selbstkostenrechnung der BVW zu geben.

bb) Begriff und Ziele der Selbstkostenrechnung.

Die Selbstkostenrechnung der RAW ist in der BVW begrifflich nicht besonders herausgestellt. Die BVW begnügt sich vielmehr mit der Einteilung der Betriebsbuchhaltung in Werkkostenermittlung und Selbstkostenermittlung und bezeichnet als deren Aufgaben die Sammlung, Verteilung und Verrechnung der Werkkosten und die Ermittlung der Herstellungskosten der Fertigungsarbeiten.[1]) Aus dem Sinne der Vorschriften und der Behandlung ergibt sich aber, daß unter Selbstkostenrechnung derjenige Teil des betrieblichen Rechnungswesens zu verstehen ist, welcher den durch die Erstellung der Betriebsleistungen verursachten Güterverkehr für die einzelnen Leistungen, die Kosten, sammelt und auf diese verteilt. Unter diesen Begriff fällt sonach auch die Selbstkostenermittlung für die sonstigen Leistungen des Werks, worunter solche zu verstehen sind, die aus Geschäftsvorfällen entstehen, „die nicht unmittelbar mit der . . . Fertigung zusammenhängen. Hierzu gehören die Personalgestellung, die Abgabe von Betriebsvorräten aus den Werklagern . . . . . . usw.“[2]) Da der Umfang der sonstigen Leistungen „von vornherein erkennbar ist und die Unterlagen ihrer Entstehung für die Durchführung der Abrechnung ausreichen“[3]), werden sie von der Selbstkostenermittlungsstelle nicht behandelt. Im Hinblick darauf, daß ihre Selbstkostenermittlung keine besonderen Probleme bietet, möchte ich mich in meinen folgenden Ausführungen ebenso wie die BVW auf die Behandlung der Selbstkostenrechnung derjenigen Werkleistungen, die in der Werkkostenermittlung und Auftragsabrechnung behandelt werden, beschränken.

Wenn man in der Betriebswirtschaftslehre die Selbstkostenrechnung als Stückrechnung bezeichnet, so fällt es schwer, diese Bezeichnung auch bei der Selbstkostenrechnung der BVW anzuwenden, denn die RAW haben im allgemeinen keine „Stücke“ zu produzieren, sondern Arbeitsleistungen hervorzubringen, die vielfach in eine ganze Anzahl selbstständiger Teilleistungen zerlegt werden können. Man wird deshalb als Gegenstand der Selbstkostenrechnung besser die in sich geschlossenen Arbeitsleistungen bezeichnen. Sie werden in der Vorschrift zum Zwecke der gegenseitigen Abgrenzung und gesonderten Selbstkostenberechnung als „Aufträge“ behandelt und können ihrer Art nach Einzelaufträge, z. B. Ausbesserung einer Lokomotive, oder Sammelaufträge sein, z. B. sämtliche Ausbesserungen der Werkanlagen einer Kostenstelle während einer bestimmten Zeit. Als eine solche, durch einen „Auftrag“ gekennzeichnete Arbeitsleistung ist auch die serienweise Aufarbeitung von Tauschstücken zu betrachten. Allerdings muß einschränkend gesagt werden, daß hier der „Auftrag“ nur interimistisch als Objekt in Frage kommt,

---

1) BVW Seite 17.
2) BVW Seite 4.
3) BVW Seite 6, vergl. auch hierzu Auftragsnummernplan und den Gang der Arbeiten der Selbstkostenermittlung (BVW § 19, Seite 22 ff.).

da die Selbstkostenermittlung für den Auftrag — Gesamtauftrag einer Serie von Tauschstücken — durchgeführt wird, um eine Unterlage für die Berechnung der Stückkosten zu erhalten.

Die weitere Verteilung der Gesamtkosten eines solchen Auftrags auf die einzelnen Tauschstücke durch Division der Stückzahl in die Gesamtkosten führen dazu, daß auch das einzelne Tauschstück als Objekt anzusehen ist. Danach muß zwischen dem Objekt ersten und zweiten Grades unterschieden werden.

Von den mannigfaltigen Zielen, die eine Selbstkostenrechnung verfolgen kann[1]), steht bei der BVW die Bestimmung des Preises und die Kontrolle der betriebswirtschaftlichen Durchführung der Fertigungsarbeiten[2]) im Vordergrund. Was unter Kontrolle der betriebswirtschaftlichen Durchführung zu verstehen ist, wird in der BVW nicht näher erläutert, sodaß man sich hiervon kein bestimmtes Bild machen kann. Es darf aber wohl angenommen werden, daß man darunter die „technische" Prüfung der Angemessenheit der durch die Leistungserstellung verursachten Kosten und die Durchführung von statistischen Vergleichen zwischen den Ergebnissen verschiedener Perioden, dem Reichsdurchschnitt für einzelne Leistungsgruppen und den Kosten der Ausbesserungsarbeiten bei anderen RAW begreift.

cc) Die Kosten.

aaa) Der Kostenbegriff.

Unter Kosten ist im allgemeinen in der BVW der Wert derjenigen Güter zu verstehen, welcher durch die Hervorbringung der einzelnen Leistungen verzehrt wird. Der Begriff ist aber nicht konsequent durchgeführt. Die direkt zuteilbaren Kosten werden wohl durch den Umfang des tatsächlichen Güterverbrauchs bestimmt, für die Werkkosten dagegen sind teilweise die Geldausgaben entscheidend, da diese zum Teil aus der Wirtschaftsführung stammen, welche vornehmlich die Ausgaben und nicht die Kosten verbucht. Man glaubt zwar, durch die Einführung von Vorrats- und Vorschußkonten in der Hauptkassenbuchhaltung, durch die Behandlung der Werkkosten in der Werkbuchhaltung und die Einführung von festen Zuschlagssätzen für die Werkkosten in der Auftragsabrechnung die Ausgaben von den Kosten geschieden und die Schwankungskosten gebannt zu haben. Das ist bedingt richtig und bedeutet gegenüber der früheren kameralistischen Buchungsmethode einen großen Fortschritt, da heute nicht mehr sämtliche Ausgaben einer Periode die Betriebsrechnung belasten und eine gewisse Gleichmäßigkeit in der Höhe der Werkkosten durch die festen Zuschläge gewährleistet

---

1) Vergl. Schmidt, Kalkulation und Preispolitik in dem Sammelwerk „Die Handelshochschule" Band 1, Kapitel X, Seite 1477.

2) BVW Seite 4, § 5.

wird. Allein es ist daran zu erinnern, daß nicht nur die Selbstkosten der Aufträge als Kosten bezeichnet, sondern auch die in der Werkbuchhaltung und Werkkostenermittlung verrechneten Ausgaben den Kosten gleichgestellt werden, obwohl sie mehrere Perioden wirtschaftlich belasten. So werden z. B. die zu bestimmten Zeiten sich zusammenballenden Ausgaben für die Urlauberlöhne im Zeitpunkt ihrer Entstehung, die für größere Zeiträume zu zahlenden Steuern, Versicherungsbeiträge usw. am Zahltage, die Reparaturen und sonstigen Arbeiten an den Werkanlagen, denen infolge ihrer Zufälligkeit, der straffen Bindung an den Wirtschaftsplan und der dadurch bedingten vorsichtigen Wirtschaftsweise zu Beginn des Jahres die Tendenz stoßweißer Belastung gegen Ende der Wirtschaftsperiode innewohnt, im Zeitpunkt der vollendeten Durchführung, ungeachtet der wirtschaftlichen Teilnahme der einzelnen Monate, als Kosten in der Werkkostenermittlung und Werkbuchhaltung verrechnet. Der Kostenbegriff ist sonach nicht einheitlich und teilweise verwässert durch die Abstellung des Begriffs der Werkkosten in der Werkkostenermittlung auf den Zeitpunkt der Ausgabe.

bbb) Die Kostenarten.

Die Selbstkosten der Arbeitsleistungen setzen sich zusammen aus: a) den Herstellungskosten und b) den Deckungszuschlägen. Die Herstellungskosten ergeben sich aus der Auftragsabrechnung und sind zum größten Teil mit den Selbstkosten identisch, da nur in geringem Umfange Deckungszuschläge verrechnet werden. Die Deckungszuschläge, welche nur bei Leistungen für Dritte, z. B. die Vermögensrechnung, Private, die Reichspost usw. zum Zwecke der Verhinderung von Unterdeckungen sowie der Abgeltung der Kosten des Schuldendienstes und der sonstigen Lasten erhoben werden, werden besonders auf Grund von Erfahrungssätzen ermittelt und von der Hauptverwaltung festgesetzt.[1])

Die Herstellungskosten zerfallen in Einzelkosten und Werkkosten. Als Einzelkosten kommen in Betracht: die Lohnkosten, die Stoffkosten, die Aufarbeitungskosten der verwendeten Altstoffe und Tauschstücke und die Sonderkosten. Die Lohn- und Stoffkosten umfassen den Lohnaufwand und die Geldwerte der bei den einzelnen Arbeitsleistungen verwendeten Betriebsvorräte des eigenen Werks, ausgenommen die Hilfslöhne und Hilfsstoffe bei Buchungsnummer 0, welche wegen der Unmöglichkeit ihrer direkten Zuteilung bei den Werkkosten verrechnet werden. Die Aufarbeitungskosten der verwendeten Tauschstücke und Altstoffe setzen sich, wie der Name schon sagt, aus den Kosten zusammen, welche für die Aufarbeitung aufgewendet werden. Die Stoffwerte kommen hierbei nicht zum Ansatz, da die Tauschstücke und Altstoffe im Eigentum des

[1]) Zur Zeit beträgt der Deckungszuschlag 15 % der Gesamtkosten, vergleiche Schäfer-Kaiser, Das Buchungswesen bei den Reichsbahn-Ausbesserungswerken, Berlin 1932, Seite 53.

Verkehrsbetriebs und nicht der RAW stehen. Die Sonderkosten umfassen nach der BVW[1]) die aus Leistungen und Lieferungen anderer Reichsbahnstellen oder Dritter entstehenden Kosten, welche für eine bestimmte Arbeitsleistung erfaßt und verrechnet werden können, aber nicht unter die Stoff- und Lohnkosten zu zählen sind. Der Begriff ist neuerdings beträchtlich erweitert worden, da die Betriebsstoffe, die Baustoffe, die Elektrostoffe, die Werte der verwendeten und zu vergütenden Altstoffe einbezogen werden. Zu den Werkkosten zählen alle Kosten, welche nicht für eine bestimmte Werkleistung, sondern für eine Gesamtheit von Arbeiten entstehen und diesen deshalb nicht unmittelbar zugeteilt werden können.

Da die Lohnkosten mit Hilfe des Werklohndurchschnittsatzes berechnet, die Stoffkosten mit den Durchschnitt- oder Beschaffungshöchstpreisen, die Aufarbeitungskosten der Tauschstücke und Altstoffe mit dem Einheitspreis, die Werkkosten als Bestandteile der Selbstkosten in der Auftragsabrechnung vermittels festen Zuschlagssatzes ermittelt und verrechnet werden, und andererseits die Sonderkosten in der Auftragsabrechnung ganz und die Werkkosten in der Werkkostenermittlung teilweise in Höhe der Ausgaben angesetzt werden, so haben wir zwischen tatsächlichen und Durchschnittskosten zu unterscheiden. Die Durchschnittskosten differieren wiederum in der Art ihrer Gewinnung, denn bei den Lohn- und Stoffkosten werden lediglich die Durchschnitte der Beschaffungskosten berechnet, während die festen Werkkosten[2]) und die Tauschstückkosten auf umfangreichen Kalkulationsarbeiten basieren. Weiterhin kann man als Kostenarten die „spitzen" und die „festen" Werkkosten feststellen. Erstere werden in der Werkkostenermittlung gewonnen und dienen als Unterlage für die Festsetzung und Kontrolle der Höhe der in der Auftragsabrechnung verrechneten Werkkosten. Letztere sind Bestandteile der Selbstkosten, da sie in der Auftragsabrechnung Verwendung finden; sie decken sich begrifflich mit den in der Betriebswirtschaftslehre als verrechnete oder kalkulierte indirekte oder Gemeinkosten bezeichneten Kosten. Als Kostenarten kann man auch die bei den einzelnen Kostenstellen aufkommenden Einzel- und Werkkosten ansehen. Besonders beachtlich ist die getrennte Aufführung der Werkkosten bei den einzelnen Kostenstellen nach Titeln, Ziffern und Unterziffern, die nichts anderes als eine Scheidung der Kosten nach den Verkehrsbezeichnungen darstellt.

ccc) Die Bewertung.

Die Bewertung der Kosten ist verschieden, je nachdem es sich um Lohnkosten, Stoffkosten und Werkkosten handelt und je nachdem die

[1]) BVW § 12, Seite 13.

[2]) Die festen Werkkosten sind hier nicht mit den fixen Kosten zu verwechseln. Im Sprachgebrauch der DRG versteht man darunter die mit Hilfe fester Zuschlagssätze ermittelten Werkkosten.

Leistungsempfänger Reichsbahnstellen oder Dritte sind. Die Lohnkosten setzen sich nicht aus den für die einzelnen Arbeitsleistungen aufkommenden und an die Arbeiter auszuzahlenden Lohnbeträgen zusammen, sondern sie werden errechnet aus der zur Erstellung der Leistung benötigten Stundenzahl und dem in der Lohnbuchhaltung aus der Division des Gesamtlohnbetrags durch die Gesamtstundenzahl sich ergebenden Werklohndurchschnittssatz. Zwischen den effektiven und den berechneten Löhnen entstehen deshalb für einzelne Leistungen Differenzen, da sie z. B. im Werklohndurchschnittssatz die Löhne von Spezialarbeiten mittragen müssen, obwohl für sie Spezialarbeiter überhaupt nicht in Betracht kommen. Die Werte der bei der Fertigung verbrauchten Stoffe sind verschieden für die einzelnen Leistungsempfänger. Bei Verwendung im eigenen Werk als Hilfsstoffe, die in der Werkkostenermittlung zur Verrechnung gelangen, wird als Wert der letzte Durchschnittspreis der Lagerkartei angesetzt. Der Durchschnittspreis wird bei Zu- und Abgängen zu einem anderen als dem letzten Durchschnittspreis errechnet, indem die alte Bestandsmenge und der alte Bestandswert um den Zugang vermehrt und um den Abgang vermindert werden. Der maßgebende Durchschnittspreis wird dann durch Division der neuen Gesamtmenge und dem neuen Gesamtwert gefunden. Bei Verkauf oder Verbrauch der Stoffe bei Arbeitsleistungen für Dritte (Vermögensrechnung, Private, Reichspost usw.) werden die Stoffe mit dem Beschaffungshöchstpreis des laufenden Geschäftsjahres oder, wenn Stoffe während dieser Zeit noch nicht beschafft wurden, mit dem letzten Durchschnittspreis zuzüglich 10 v. H. angesetzt. Für alle übrigen Arbeitsleistungen gilt als Wert der oben beschriebene letzte Durchschnittspreis der Kartei und der Lagerkostenzuschlag. Die Durchschnittspreise sind im Grunde nichts anderes als Anschaffungspreise, welche zum Zwecke der Vereinfachung der Stoffverbuchung und einer unterschiedlichen Belastung der Leistungsempfänger eine Aenderung erfahren.[1]) In gleicher Weise sind die als Sonderkosten in Betracht kommenden Elektrostoffe, Betriebsstoffe, Baustoffe usw. zu bewerten, da sie zu den Betriebsvorräten zählen und die Bewertungsvorschriften für diese die gleichen sind.[2]) Die Werte der übrigen Sonderkosten nach § 12 BVW ergeben sich aus den Rechnungen der liefernden Stellen bezw. aus den über diese von der Werkbuchhaltung ausgestellten Kostenzetteln. Die Kosten der Tauschstücke umfassen lediglich die Aufarbeitungskosten, da sie zu dem Eigentum des Verkehrsbetriebes zählen und deshalb keine Stoffwerte angesetzt werden können. Wir haben es hier ebenfalls mit Durchschnittskosten zu tun, die zu Mehrbelastungen derjenigen Aufträge führen, deren abmontierte und zum Austausch verwendeten Teile nur gering-

---

[1]) Vergl. meine Ausführungen Seite 78, Fußnote 4.

[2]) Vergl. Stowe, Seite 6, § 1 und Seite 13, § 13.

fügige Schäden aufweisen. Die Unterschiede sind hier weit höher als bei der Anwendung durchschnittlicher Löhne, da die Abweichungen des Ausbesserungsumfangs weit größer sind als dort. Die in der Auftragsabrechnung als Bestandteile der Selbstkosten verrechneten Werkkosten sind ebenfalls Mittelwerte, da die Werkkostenzuschlagssätze nicht für jeden Auftrag entsprechend seiner Beanspruchung der einzelnen Abteilungen, sondern mit Rücksicht auf eine Vereinfachung der Abrechnung jeweils für Leistungsgruppen festgesetzt werden. Da der Durchlauf durch die Betriebsabteilungen seitens der in einer Leistungsgruppe zusammengefaßten Arbeiten, für die der Werkkostenzuschlagssatz berechnet wird, wegen des verschieden hohen Umfangs und der oftmals stark abweichenden Art der vorzunehmenden Ausbesserung differieren kann, entstehen hier ebenfalls Mehrbelastungen der geringer beteiligten Aufträge. Bei den spitzen Werkkosten der Werkkostenermittlung, die als komplexe Größe verschiedene Kostenarten in sich vereinigen, sind mehrere Bewertungsprinzipien wirksam. So werden die Unterhaltungs- und Erneuerungsarbeiten für die Werkanlagen mit Durchschnittswerten, die Stoffe mit dem Durchschnittswert und dem Lagerkostenzuschlag und die Werkkosten hierzu mit dem festen Zuschlagswert, die Frachtkosten mit betrieblichen Verrechnungspreisen, die Kosten für die Leistungen der Beamten mit den tatsächlichen Ausgaben usw. bewertet. Außerdem werden zum Teil Ausgaben und keine Kosten verbucht, wie schon oben bemerkt wurde. Das gilt auch in beschränktem Maße für die festen Werkkosten, da die unterschiedliche Bewertung infolge der Ableitung der festen Werkkosten von denjenigen der Werkkostenermittlung hinüberwirken muß.

dd) Die Arten der Selbstkostenrechnung.

aaa) Die zeitlich verschiedenen Arten der Selbstkostenrechnung.

Nach der BVW lassen sich die Kalkulationsarbeiten in zweifacher Hinsicht unterscheiden, einmal nach dem Zeitpunkt der Durchführung und andererseits nach der angewandten Methode der Kostenverrechnung auf die Leistungseinheit.

Nach der zeitlichen Vornahme kann man die Selbstkostenrechnung gliedern in:

a) die Vorrechnung und
b) die Nachrechnung.

Die Vorrechnung, in der BVW „technische Vorprüfung" genannt, wird nicht vor Inangriffnahme jeder Arbeitsleistung vorgenommen, sondern von Fall zu Fall, wenn es fraglich erscheint, ob eine Arbeit zweckmäßiger durch das eigene Werk oder durch eine andere Reichsbahnstelle oder einen Unternehmer ausgeführt, oder ob die Kosten einer Arbeitsausführung nicht die zur Verfügung stehenden Mittel über-

schreiten."[1]) Die Vorrechnung berechnet die Kosten der in Betracht kommenden Arbeitsleistung aus dem voraussichtlichen Stoffverbrauch und den aufzuwendenden Lohnstunden, welche sie mit Hilfe der Durchschnittssätze mehrerer vergangener Monate in Lohnbeträge umwandelt. Als Werkkosten werden ebenfalls die durchschnittlichen Werkkosten einiger Monate für die beteiligten Kostenstellen angesetzt. Bei der Durchführung der Vorrechnung werden die Ergebnisse früherer ähnlicher Arbeiten und die Feststellungen des zuständigen Büros (Herstellungspläne usw.) zugrunde gelegt. Die Ergebnisse der Vorrechnung, die nichts anderes als eine Vorschätzung der Selbstkosten ist, werden in einfacher Form niedergeschrieben und nach der Arbeitsausführung in der „Technischen Nachprüfung" mit den wirklich entstandenen Kosten verglichen, die Differenzen festgestellt und deren Ursachen aufgeklärt. Die Vorrechnung ist neuerdings dadurch verbessert worden, daß Richtpreise für einzelne Ausbesserungsgruppen festgesetzt und diese in Kostenelemente gegliedert wurden. Nach Bedarf ist hiernach festzustellen, in welche Schadgruppe die betreffende Ausbesserung gehört, welche besonderen Arbeiten außer den gewöhnlichen vorzunehmen sind und ob die Vorhaltungskosten des auszubessernden Fahrzeugs nicht die Kosten eines neu in Dienst zu stellenden Fahrzeugs überschreiten. Sind die Vorhaltungskosten höher, so ist der Fahrzeugbesitzer über die Unwirtschaftlichkeit unter Angabe der voraussichtlichen Kosten zu unterrichten. Die Arbeit für ein solches Fahrzeug darf nach den Vorschriften erst dann begonnen werden, wenn der Fahrzeugbesitzer dies ausdrücklich wünscht.

Das heutige Verfahren der Nachrechnung unterscheidet sich von demjenigen der BVW insofern, als die Werkkosten heute nicht mehr in ihrer tatsächlichen Höhe im Nachhinein den einzelnen Aufträgen angelastet werden. Wir haben wohl auch heute noch eine Nachrechnung, doch beschränkt sich diese auf die laufende Ermittlung der effektiven direkten Kosten, während die Werkkosten in der Auftragsabrechnung vermittels fester Zuschlagssätze verrechnet werden, die aus den Ergebnissen vergangener Perioden festgesetzt werden. Die tatsächlichen Werkkosten werden nirgends für die einzelnen Leistungen etwa durch Zuschlag zu den direkten Kosten dargestellt. Lediglich ein Vergleich zwischen den in der Auftragsabrechnung verwendeten Zuschlagssätzen und den durch die Werkkostenermittlung für den abgelaufenen Monat ermittelten „spitzen" Werkkostenzuschlagssätzen findet statt.

bbb) Die methodisch verschiedenen Arten der Selbstkostenrechnung.

Nach der Methode der Verrechnung der Kosten auf die Leistungseinheit können wir folgende Kalkulationsarten feststellen:

---

[1]) BVW Seite 48.

a) die Divisionskalkulation,
b) die Zuschlagskalkulation.

Die erste behandelt alle Kosten als gemeinsame Kosten der Erzeugnisse und legt die Gesamtkosten auf die Leistungseinheiten nach deren Anzahl (Stück, Kg, kWh, cbm) um. Die Zuschlagskalkulation dagegen belastet die einzelnen Aufträge teilweise direkt mit Kosten, während ein anderer Teil zunächst als Werkkosten gesammelt und dann mit Hilfe von Schlüsseln auf die Aufträge verteilt wird.

11) Die Divisionskalkulation.

Die Divisionskalkulation nimmt bei den RAW nur einen geringen Umfang ein. Sie wird nur angewandt bei der Ermittlung der Kosten der Abgaben von Erzeugnissen aus Nebenbetrieben und der weiteren Verrechnung der Kosten aus den Hilfsbetrieben auf die verbrauchenden Kostenstellen. Als solche Hilfsbetriebe kommen Erzeugungsanlagen in Betracht, welche selbständige Erzeugnisse wie Gas, Wasser, Elektrizität usw. herstellen und an das Werk selbst, an Dritte oder an andere Reichsbahnstellen abgeben. Da die Sammlung und Aufteilung der Kosten der Hilfsbetriebe auf den Kostenstellen durchgeführt wird, ist ihr Platz in der Werkkostenermittlung zu suchen. Dort werden sämtliche Kosten getrennt für jede Erzeugungsanlage (Hilfskostenstelle) gesammelt und der Gesamtkostenbetrag durch die gesamte Erzeugungsmenge dividiert. Hieraus ergibt sich dann der Preis für eine Kilowattstunde, einen Kubikmeter usw. Einen Unterschied zwischen Werk- und Einzelkosten kann man hierbei nicht machen, da alle Kosten wie Werkkosten behandelt werden. Divisionskalkulation liegt auch vor, wenn besondere Hilfskostenstellen[1]) zum Zwecke der Sammlung von Kosten eingerichtet werden, die teilweise das Werk und teilweise andere Reichsbahnstellen zu tragen haben, wie bei zentralen Normungsarbeiten usw. Werden hierbei lediglich die von den einzelnen Reichsbahnstellen zu tragenden Anteile ermittelt, so kann man nicht mehr von Stückrechnung schlechthin sprechen, da die Leistungseinheit durch den jeweiligen Anteil begrenzt wird und ein solcher eine ganze Anzahl von Stücken einbegreift.

Divisionskalkulation ist auch die Kalkulation der Tauschstücke. Eine Besonderheit besteht jedoch darin, daß die gesamten Kosten von sämtlichen aufgearbeiteten Tauschstücken einer bestimmten Gattung vermittels Zuschlagskalkulation ermittelt und dann ohne Rücksicht auf die tatsächliche Höhe der Schadhaftigkeit und somit auch der Kosten des einzelnen Tauschstückes umgelegt werden, indem die gesamten Kosten durch die Anzahl der ausgebesserten Stücke dividiert werden und der so erhaltene Betrag als Kosten des einzelnen Tauschstückes angenommen wird.

---

[1]) BDW Anhang II, Seite 64.

22) Die Zuschlagskalkulation.

Die Zuschlagskalkulation ist in der BVW, wie schon in der Buchhaltung erkennbar wurde, wegen ihrer großen Bedeutung für die Mehrzahl der Ausbesserungsarbeiten am stärksten ausgebaut und nimmt den größten Raum in der Selbstkostenrechnung der RAW ein. Das kommt daher, daß die meisten Ausbesserungsarbeiten in verschieden großem Umfang und verschiedener Art anfallen, mit anderen Worten, daß die RAW keine Massenprodukte herstellen, sondern Einzelleistungen hervorbringen. Nicht zuletzt ist auch ihre Bedeutung und ihr Umfang dadurch bestimmt, daß die Hauptverwaltung sich mit Rücksicht auf den verschiedenartigen Betriebsdurchlauf der Aufträge für die Bildung individueller Zuschlagssätze für die Leistungsgruppen und damit für die Kostenstellenrechnung entschieden hat.

Das Wesen der Zuschlagskalkulation besteht darin, daß ein Teil der Kosten den Arbeitsleistungen direkt angerechnet werden kann, während bei einem anderen Teil, der für eine Gesamtheit von Leistungen entsteht und bei dem deshalb der Verbrauch für die einzelnen Leistungen nicht genau feststellbar ist, die direkte Belastung der Aufträge nicht durchgeführt werden kann. Hieraus ergibt sich die Gliederung der Kosten in:

1. direkte Kosten, in der BVW Einzelkosten genannt, und
2. indirekte Kosten, welche in der BVW als Werkkosten bezeichnet werden.

Die Durchführung der Kostenermittlung könnte man demgemäß einteilen in die Ermittlung der Einzelkosten und die Ermittlung der Werkkosten. Da aber die Selbstkostenrechnung nicht auf die getrennte Feststellung der Einzel- und Werkkosten, sondern auf die Ermittlung der Selbstkosten für die einzelnen Aufträge gerichtet ist und andererseits sich ein besonderes Rechnungsverfahren für die Ermittlung der spitzen Werkkostenzuschlagssätze herausgebildet hat, die als Unterlage und Kontrolle der als Selbstkosten verrechneten Werkkosten dienen, teilt man praktisch die Selbstkostenrechnung der RAW in die Auftragsabrechnung und die Werkkostenermittlung ein. Danach hat die Auftragsabrechnung die Aufgabe, die Selbstkosten der einzelnen Aufträge zu erstellen, während die Werkkostenermittlung dazu berufen ist, Unterlagen für die Festsetzung der „festen", in der Auftragsabrechnung zu verrechnenden Werkkosten zu liefern und die Angemessenheit ihrer Höhe ständig zu überwachen.

111) Die Auftragsabrechnung.

Die Auftragsabrechnung wurde bereits in der Buchhaltung behandelt und zwar geschah das deshalb, weil die Annahme des Buchhaltungscharakters durch die Einführung der Auftragsabrechnung an Stelle der in der Betriebsbuchhaltung behandelten „Selbstkostenermittlung" naheliegt und weil sie andererseits wegen ihrer zusammenfassenden

Darstellungsweise überwiegend buchhalterischen Zwecken zu dienen vermag, sofern man in ihr nicht schon von vornherein eine Statistik oder Gesamtbetriebskalkulation erblicken will. Faßt man die Auftragsabrechnung, wie das dort geschehen ist, entsprechend ihrer Organisation als geschlossenes Ganze auf und beurteilt man den Charakter nach dem vornehmlichen Zweck, dann ist die Buchhaltung zur Lieferung aller nur erdenklichen Unterlagen für die Selbstkostenrechnung berufen und diese selbst hat zur Ermittlung der Selbstkosten der Aufträge keine weiteren selbständigen Kalkulationsarbeiten vorzunehmen. Eine selbstständige Selbstkostenrechnung gibt es dann nicht mehr, zumal die Werkkostenermittlung bis auf die Zusammenstellung der Zuschlagssätze der Buchungsnummern alle Arbeiten der Werkkostenberechnung übernimmt und lediglich ein Vergleich der spitzen und der festen Zuschlagssätze erfolgt.

Allein schon bei der Behandlung der Betriebsbuchhaltung in ihrer Eigenschaft als Buchhaltung wurde der Buchhaltungscharakter der Sammelbogen bezweifelt, da auf ihm die Kosten für die einzelnen Aufträge gesammelt werden und eine derartige Tätigkeit wegen ihrer Eigenschaft als Stückrechnung eigentlich der Selbstkostenrechnung zufällt. Sieht man daher von der organisatorischen Geschlossenheit der Auftragsabrechnung als maßgeblich für die Zugehörigkeit zur Buchhaltung ab und nimmt man Rücksicht auf die Aufgaben der Sammelbogen, die Selbstkosten der Aufträge zu berechnen, dann ist die Führung der Sammelbogen unbedingt als Ausfluß der Selbstkostenrechnung zu betrachten. Demnach zerfällt die Auftragsabrechnung in zwei Teile, in die Selbstkostenrechnung, durchgeführt auf den Sammelbogen, und die eigentliche Buchhaltung, welche die Auftragsabrechnungslisten der Buchungsnummern und die Gesamtauftragsabrechnungsliste umfaßt.

Der Begriff Selbstkosten, die Kostenbewertung und die Ermittlung der Selbstkosten der Aufträge wurde bereits eingehend in den vorstehenden Abschnitten und in der Buchhaltung besprochen, weshalb es sich erübrigt, nochmals näher auf die Erstellung der Sammelbogen im einzelnen einzugehen. Ich möchte mich daher auf die Feststellung beschränken, daß die Einzelkosten als tatsächliche Kosten, wenn auch fast ausschließlich als Durchschnittskosten, verrechnet werden, während die mit Hilfe der festen Zuschlagssätze auf die direkten Kosten zu verteilenden Werkkosten Vergangenheitswerte darstellen. Die Werkkosten sind zugleich Schätzungskosten, da die Festsetzung der festen Zuschlagssätze unter Berücksichtigung der künftigen Kostengestaltung erfolgt, wobei allerdings die in der Werkkostenermittlung festgestellten spitzen Zuschlagssätze vergangener Perioden einen Anhalt gewähren. Sie sind ebenfalls Durchschnittskosten, denn die Belastung der Aufträge erfolgt nicht mehr wie früher individuell entsprechend dem Durchlauf des einzelnen Auftrags

durch die Werkabteilungen, sondern sie richtet sich jeweils nach der Beanspruchung derselben durch eine ganze Leistungsgruppe (Buchungsnummer). Die Ermittlung der durchschnittlichen Teilnahme der Aufträge einer Leistungsgruppe geschieht aber nicht erst in der Auftragsabrechnung, sondern in der Werkkostenermittlung, wo die spitzen Zuschlagssätze, wie wir nachstehend sehen werden, mit dem Lohnanteil der Leistungsgruppen multipliziert und aus der Summation der Produkte die Zuschläge pro Leistungsgruppe gewonnen werden. Auf den Sammelbogen der Auftragsabrechnung selbst erfolgt dann die Werkkostenbelastung des einzelnen Auftrags durch Multiplikation der für diesen aufgekommenen Lohnstunden mit dem auf Grund der Ergebnisse der Werkkostenermittlung gebildeten Zuschlagsjatz für die zugehörige Leistungsgruppe. Mit der Berechnung der Einzel- und Werkkosten der Aufträge auf den Sammelbogen ist aber keineswegs die Selbstkostenrechnung in der Auftragsabrechnung erschöpft. Die Kosten der Aufträge für die Kleinarbeiten werden außer ihrer weiteren Behandlung als Auftragskosten in den Auftragsabrechnungslisten noch in einen Verteilungsbogen eingetragen, in welchem die Anteile für die einzelnen Aufträge nach der Zahl der Lohnstunden oder der Fahrzeuge berechnet werden. Die Belastung der Aufträge geschieht dann in den Sammelbogen, sodaß in Anbetracht der Weiterverrechnung in der Auftragsabrechnung die Kosten der Kleinarbeiten einmal in den Auftragsabrechnungslisten als Auftragskosten und einmal als Anteilskosten bei den teilnehmenden Aufträgen erscheinen. Die Auftragsabrechnung wendet sonach zwei Kalkulationsarten an, einmal die Zuschlagskalkulation und einmal die Divisionskalkulation in Verbindung mit einer vorhergehenden Zuschlagskalkulation, die zusammengesetzte Zuschlags- und Divisionskalkulation. Anders ist dagegen die Selbstkostenrechnung der Tauschstücke aufgezogen, denn hier liefert die Auftragsabrechnung lediglich die Gesamtkosten einer Serie aufgearbeiteter Tauschstücke, während die Stückkostenberechnung erst in der Werkbuchhaltung in besonderen Nachweisen durchgeführt wird. Die Stückkosten ergeben sich dabei aus der Division der Gesamtauftragskosten durch die Anzahl der aufgearbeiteten Tauschstücke. In gleicher Weise werden auch die Kosten der angefertigten Betriebsvorräte und der Ausstattungsgegenstände in der Kostenabrechnung der Werkbuchhaltung für die Stoffeinheiten (kg, Stück usw.) berechnet.

Ergänzend sei noch erwähnt, daß der Auftragsabrechnung[1]) auch die Feststellung der Lohnstunden nach Buchungsnummern und Kostenstellen obliegt. Die Ermittlung der Lohnstunden nach Buchungsnummern und innerhalb dieser nach Kostenstellen geschieht in besonderem Sammelbogen (II) und verfolgt offensichtlich den Zweck, die Beteiligung der

---

[1]) Vergl. Schäfer-Kaiser, a. a. O., Seite 27.

einzelnen Leistungsgruppen an den Kostenstellen festzustellen, um schließlich die Bildung von Zuschlagssätzen für die Leistungsgruppen (Buchungsnummern) zu ermöglichen.[1])

222) Die Werkkostenermittlung.

Im Gegensatz zur Auftragsabrechnung ist die wertmäßige Belastung und Verrechnung auf den Kostenstellen buchhalterischer Natur, sofern man der Betriebsbuchhaltung den Buchhaltungscharakter überhaupt zuzuerkennen vermag. Hier können ähnliche Formulare wie die Sammelbogen nicht der Kalkulation zugerechnet werden, obwohl ihre Ausgestaltung weitgehend auf die kalkulatorischen Belange Rücksicht nimmt. Daß letzteres geschieht, ist keine Besonderheit der BVW-Buchhaltung, sondern es liegt im Wesen der kalkulatorischen Betriebsrechnung begründet, außer anderen Zwecken in hervorragendem Maße auch der Selbstkostenrechnung zu dienen. Gleichwohl werden auch in den Formularen der Werkkostenermittlung Berechnungen angestellt und Eintragungen vorgenommen, welche mit der wertmäßigen Verrechnung nur mittelbar etwas zu tun haben und rein kalkulatorischer Natur sind. So werden in den Werkkostenabrechnungsbogen auf der Rückseite die spitzen Zuschlagssätze eingetragen, in der Uebersicht über die Aufteilung der Werkkosten die Einheitskosten der Produkte der Nebenbetriebe durch Teilung der Gesamterzeugungskosten durch die Anzahl der Einheiten ermittelt und die Zuschlagssätze der Fertigungs-, Lager- und Allgemeinkostenstellen vermittels Division der für diese jeweils aufgekommenen Werkkosten plus den anteiligen Kosten der Hilfskostenstellen durch die in den Kostenstellen jeweils verbrauchten Lohnstunden festgestellt. Daraus ergibt sich, daß in der Werkkostenermittlung eine Divisionskalkulation vollkommen durchgeführt wird, und daß die Zuschlagssätze kalkulatorisch bis auf die Zusammenstellung derselben nach Leistungsgruppen ermittelt werden. Sind so die spitzen Zuschlagssätze für die Kostenstellen festgestellt, so bedarf es nur noch der Kenntnis der in den Kostenstellen für die einzelnen Leistungsgruppen verbrauchten Lohnstunden, um den jeweiligen Anteil der Leistungsgruppen an den Werkkosten der Kostenstellen zu ermitteln. Diese Kenntnis wird, wie in der Auftragsabrechnung erörtert wurde, durch die Eintragungen der Auftragsabrechnung in den Sammelbogen II ermittelt. Im weiteren Verlauf der Ermittlung der spitzen Zuschlagssätze für die Leistungsgruppen werden zunächst die spitzen Zuschlagssätze für die einzelnen Kostenstellen in besonderen Uebersichten festgestellt und zwar das einemal für die Fertigungslohnstunde und das anderemal für den Fertigungslohnbetrag. In der einen Uebersicht werden die Zuschlagssätze bis zu sechs Dezimal-

[1]) Vergl. Verfügung der HV vom 16. Februar 1930 – 44 Pltr 63/30 –, Anlage b, Abschnitt B, Ziffer 1, Seite 2 und Verfügung der HV vom 15. Jan. 1930 – 44 Krw 217 – Ziffer 2, Seite 1.

stellen für die Fertigungslohnstunden genau berechnet. In der anderen Uebersicht dagegen werden die Sätze auf zwei Dezimalstellen abgerundet und neben den Sätzen für die Fertigungslohnstunden auch noch die Zuschlagssätze für den Fertigungslohnbetrag angegeben. Soweit es sich hierbei um Zuschlagssätze für die Fertigungslohnstunden handelt, werden die Geldwerte (Reichsmarkbeträge) in den einzelnen Spalten festgestellt. Die Sätze zu dem Fertigungslohnbetrag hingegen werden in Hundertteilen des Lohnbetrags aufgeführt. In beiden Uebersichten werden nebeneinander die Beträge für die Einzel-, Gruppen-, Hauptgruppen- und Allgemeinkostenstelle eingetragen und durch Summierung dieser jeweils der Gesamtzuschlagssatz für die Einzelkostenstellen ermittelt. In einer weiteren Liste[1]) wird dann die Berechnung der spitzen Zuschlagssätze für die einzelnen Leistungsgruppen (Buchungsnummern) durchgeführt. Zu diesem Zwecke werden in der Liste die auf sechs Dezimalstellen berechneten spitzen Zuschlagssätze für jede Fertigungskostenstelle eingetragen und aus den oben erwähnten Sammelbogen die Stunden übernommen, die bei den Fertigungskostenstellen für die einzelnen Buchungsnummern ermittelt wurden. Der Lohnstundenanteil der Leistungsgruppe an der Kostenstelle wird dann jeweils mit dem für die Kostenstelle festgestellten spitzen Zuschlagssatz multipliziert und hierdurch der Zuschlagsanteil der Leistungsgruppe an der einzelnen Kostenstelle ermittelt. Nachdem diese Berechnung für jede Kostenstelle und Buchungsnummer durchgeführt worden ist, werden die Buchungsnummernspalten, in welche die Additionsergebnisse vorher eingetragen worden sind, für sich addiert und hieraus die Zuschlagskosten und die Gesamtstundenzahl pro Buchungsnummer gewonnen. Durch die Division der ersteren durch die letzteren erhält man dann die spitzen Zuschlagssätze für die Leistungsgruppen.

Zu Vergleichszwecken mit den Ergebnissen früherer Perioden werden die Uebersichten über die Verteilung der Werkkosten (Anlage 26 BVW) und die obengenannten Uebersichten über die Werkkostenzuschlagssätze doppelt und zwar einmal mit Einschluß und einmal ohne Einbeziehung der Kosten des Schuldendienstes und der sonstigen Lasten aufgestellt. Für die Abrechnung mit den Auftraggebern sind aber immer die Zuschlagssätze ohne Einrechnung des Schuldendienstes und der sonstigen Lasten maßgebend, da dieser, sofern die Empfänger andere Reichsbahnstellen sind, bei einem besonderen Kapitel bezirksweise ausgeglichen wird und im Falle der Leistungen für Dritte durch Belastung der betreffenden Aufträge mit dem Deckungszuschlag zur Verrechnung gelangt.

[1]) Verfügung der HV vom 10. Juni 1931 — 44 Krw 447 —.

4. Die Werkbuchhaltung.

a) Charakter und Aufgaben der Werkbuchhaltung.

Wie bei den meisten Buchhaltungen fabrikatorischer Unternehmungen eine Teilung in Betriebs- und Finanzbuchführung (auch Geschäftsbuchhaltung genannt) vorgenommen wird, so ist in gleicher Weise in der BVW der Betriebsbuchhaltung die Werkbuchhaltung gegenübergestellt. Diese Trennung in der BVW ist dazu angetan, die Begriffe Werkbuchhaltung und Finanzbuchhaltung inhaltlich gleich zu erachten. Zwischen beiden bestehen aber, trotzdem die empfangenen und erstellten Leistungen der RAW, mit anderen Worten, der Verkehr mit anderen Reichsbahnstellen und Dritten, zur Verbuchung gelangen, grundsätzliche Unterschiede, die teilweise in der Eingliederung der BVW in die Reichsbahnbuchhaltung und teilweise in den besonderen Aufgaben der Werkbuchhaltung ihren Ursprung haben. Es sei daher im folgenden kurz auf die Verschiedenheiten eingegangen.

Die Scheidung der Buchhaltung in Betriebsbuchhaltung und Finanzbuchhaltung kann im allgemeinen aus zweierlei Gründen vorgenommen werden. Einmal nimmt man bei der Trennung Rücksicht auf das Wesen des Fabrikbetriebs und teilt der Betriebsbuchhaltung alle die Konten zu, welche mit der Erstellung der Betriebsleistung und der Verfolgung des Betriebsablaufs im Zusammenhang stehen, während alle Beziehungen des Betriebs zur Außenwelt auf den Konten der Finanzbuchführung zur Verbuchung gelangen. Hier ist der materielle Inhalt für die Zuweisung der Konten an einen der Buchhaltungsteile maßgebend. Der Umfang der Betriebs- und Finanzbuchhaltung wird aber nicht nur mit Rücksicht auf die beiden Grundfunktionen des Fabrikbetriebs bestimmt, sondern mancherlei Erwägungen, wie z. B. Zweckmäßigkeit der Organisation, Gründe der Wirtschaftlichkeit usw. können für die Zugehörigkeit zu einem der beiden Buchhaltungsteile entscheidend sein. Finanzbuchhaltung in diesem Sinne ist das, was dieser von der Leitung zugewiesen wird, und das kann bei der Vielgestaltigkeit des praktischen Lebens in den verschiedenen Betrieben sehr verschieden sein.[1]) So werden z. B. in der Finanzbuchhaltung im engsten Sinne die Konten der Schuldverhältnisse ausgeschieden und lediglich die reinen Geldkonten geführt, ein weiterer Begriff schließt diese ein, in einem noch weiteren Sinne werden auch die „ruhenden" Konten, wie z. B. die Konten der Anlagen, des Kapitals usw. einbezogen und schließlich im weitesten Sinne fallen unter den Begriff Finanzbuchhaltung alle Konten des doppelten Buchhaltungssystems.[2]) Trotz aller Verschiedenheiten wird man aber immer den Geldverkehr und in den allermeisten Fällen auch

---

[1]) Vergl. Isaac, Der Industriebetrieb, Leipzig 1930, Seite 158.

[2]) Schmalenbach, Der Kontenrahmen, Seite 20.

die Außenbeziehungen, die ihren konkreten Ausdruck in der Führung von Geld-, Schuldner- und Gläubigerkonten finden, in die Finanzbuchhaltung einbeziehen.

Eine solche Finanzbuchhaltung ist aber die Werkbuchhaltung nicht. Die typischen Konten des Geldverkehrs sowie die Schuldner- und Gläubigerkonten werden nicht geführt und liegen der Wirtschaftsführung nicht zugrunde. Auch ist die buchhalterische Darstellung der Außenbeziehungen infolge des Fehlens der Verbuchung der tatsächlichen Einnahmen und der Gegenleistungen lückenhaft. Die eigentümliche Verbuchungsart der Außenbeziehungen und das Fehlen der Geld- sowie der Schuldner- und Gläubigerkonten lassen es daher angebracht erscheinen, davon Abstand zu nehmen, die Werkbuchhaltung mit dem herkömmlichen Begriff der Finanzbuchhaltung erklären zu wollen. Der Charakter der Werkbuchhaltung ist vielmehr allein nach den Aufgaben sowie der Stellung der RAW im Rahmen des Gesamtbetriebs als Teilbetriebe und der Organisation der Buchhaltung der RAW als Teilbuchhaltung der Gesamtbuchhaltung der DRG zu beurteilen.

Die Werkbuchhaltung [1]) hat die Ergebnisse der Betriebsbuchhaltung zu übernehmen, die sonstigen Leistungen festzustellen und beide buchhalterisch so zu behandeln, daß eine Abgleichung der Betriebsergebnisse mit den im Wirtschaftsplan bewilligten Beträgen ermöglicht wird. Sie hat ferner auf Grund dieser Verbuchungen Anweisungen für die vorgesetzte Reichsbahndirektion auszustellen, welche dieser es ermöglichen, in gleicher Weise wie die Werkbuchhaltung die Betriebsergebnisse auf den ebenfalls dort zu führenden Titeln der Betriebs- und Vermögensrechnung und darüber hinaus auf Konten zu verbuchen, welche nicht der Werkbuchhaltung zugrunde liegen. Außerdem hat sie die empfangenden Dienststellen von den Kosten der für sie ausgeführten Arbeitsleistungen und sonstigen Leistungen zu benachrichtigen und hierdurch bei diesen die zutreffenden Wirtschaftsbuchungen zu veranlassen. In den Wirtschaftsbüchern der Werkbuchhaltung sind schließlich die Ergebnisse der Kostenabrechnung zu buchen und die Anlagezuwachsrechnung, die Anlagerechnung und die Erneuerungsrechnung aufzustellen. Früher [2]) wurden außerdem noch ein Wirtschaftsabschluß und eine Werksbilanz angefertigt, doch entfallen diese heute, da allgemein die Einzel- und Werkkosten der Fertigung durch Ausgabenabsetzung vereinnahmt werden [3]) und die „wirklichen" Einnahmen, wie z. B. der Verkauf von Abfallstoffen, zufälliger Natur sind. [4])

---

1) BVW Seite 26, § 21.

2) Ebenda und Seite 42.

3) Vergl. meine Ausführungen über Vereinnahmung durch Ausgabeabsetzung bei den Titelkonten auf Seite 121.

4) Verfügung der HV vom 28. Dezember 1931 — 44 Kaow 68 —.

Daraus geht hervor, daß die Buchhaltung der RAW mit der Hauptkassenbuchhaltung nicht durch ein bestimmtes als Gegenkonto (Konto Hauptkasse, Finanzkonto usw.) bezeichnetes Konto verbunden ist, sondern lediglich eine Verbindung durch Formularien besteht, welche die GDW über die in der Werkbuchhaltung vorgenommenen Buchungen unterrichten und dort gleichgerichtete Buchungen veranlassen. Man könnte daraus den Schluß ziehen, daß die Hauptkassenbuchhaltung, da bei ihr die gleichen Buchungen wie bei der Werkbuchhaltung vorgenommen werden, nur ein Abklatsch der Werkbuchhaltung wäre. Dem ist aber nicht beizupflichten. Wohl werden bei der GDW die gleichen Beträge gebucht, doch vereinigt die Hauptkassenbuchhaltung die Buchungsergebnisse sämtlicher ihrem Bezirk zugeteilten RAW. Sie ist Verbindungsstelle mit den anderen Hauptkassen, Zentralbuchhaltung mit besonderen zentralen Aufgaben, wie z. B. der Erstellung des Wirtschaftsabschlusses, der Anlagezuwachsrechnung und der Vermögensübersicht des GDW-Bezirks, und ist nicht nur umfangreicher bezüglich des Buchungsstoffes, sondern auch bezüglich der Kontenführung, da bei ihr Konten eingerichtet sind, z. B. die Vorrats- und Vorschußkonten, die Finanzkonten usw., welche bei der Werkbuchhaltung fehlen. Die Verbindung der BVW mit der Hauptkassenbuchhaltung besteht aber nicht nur in der Benachrichtigung über in der Werkbuchhaltung vollzogene und dementsprechend in der Hauptkassenbuchführung vorzunehmenden Buchungen, sondern es werden zwischen beiden auch Abstimmungen[1]) durchgeführt, die, wenn auch nicht direkt, so doch mittelbar die Werte der Wirtschaftsführung mit denjenigen der Hauptkassenbuchführung abgleichen. Auch kann man neuerdings den Verbuchungen auf den Titeln der Werkbuchhaltung und diesen selbst eine andere Bedeutung als in der BVW beimessen, da diese nicht mehr der Erstellung des Wirtschaftsabschlusses, der als Gewinn- und Verlustrechnung der RAW fungierte, dienen. Die Veränderung in der Bedeutung ist umsomehr anzunehmen, als auch in der Hauptkassenbuchhaltung eine getrennte Verbuchung der Einzel- und Werkkosten nach den RAW in den Hand- und Abrechnungshandbüchern stattfindet, deren Werte in die W-Hilfs- und W-Zwischenrechnung übernommen werden, die ebenfalls getrennt nach den RAW zu führen sind, und diese, wie vorerwähnt, zur Abstimmung gelangen. Diese Wandlung der Bedeutung der Titel und die Einführung der Abstimmungen sind insofern von Wichtigkeit, als sie mitentscheidend für die Beantwortung der Frage sind, ob die BVW in ihrer heutigen Gestalt Bestandteil der Reichsbahnbuchhaltung ist, mit anderen Worten, Buchhaltungscharakter hat oder nicht. Denn meines Erachtens kann in einer statistisch durchgeführten Buchhaltung, wie die BVW, und mit Rücksicht auf die besonderen Aufgaben der Ueberwachung des

---

[1]) Vergl. Hoffmann, a. a. O., Seite 81, II B, Ziffer 3; Seite 84, II C, Ziffer 3e.

Wirtschaftsplans nicht ohne weiteres der gleiche Maßstab für die Beurteilung der Gesamtheit der Titel als Gegenkonto angelegt werden wie bei der Doppik. Man wird es durchaus für zulässig halten dürfen, wenn die Abstimmungen nicht direkt, sondern mittelbar stattfinden, zumal die der GDW zugehenden Umbuchungsnachweise und andere Benachrichtigungen über die Einnahmen und Ausgaben des Werks zum großen Teil in der Werkbuchhaltung selbst erstellt oder mit den Buchungen derselben abgestimmt werden. Allein es werden in der Werkbuchhaltung nicht nur Verbuchungen auf den Titeln der Betriebsrechnung durchgeführt, sondern auch auf der Vermögensrechnung, der Anlagezuwachsrechnung und der Anlagerechnung, die man ebenso als Repräsentanten von Konten ansehen kann und zum Teil auch muß, wie die Titel der Wirtschaftsführung. Es ist daher klar, daß auch diese Rechnungen in die Betrachtung des zugrundeliegenden kontenmäßigen Buchungsablaufs einbezogen werden müssen, der allein imstande ist, den Buchhaltungscharakter der BVW darzutun. Denn liegen den Buchungsvorgängen nicht Buchungen und Gegenbuchungen zugrunde und sind die Be- und Entlastungen der Hauptkassenbuchhaltung nicht erkennbar, so kann die BVW nicht als Teilbuchhaltung der Hauptkassenbuchhaltung aufgefaßt werden, sondern als Kontenaufgliederung, Statistik oder Kameralistik.

Entsprechend den oben angegebenen Aufgaben kann man die Werkbuchhaltung einteilen in:

a) die Kostenabrechnung und
b) die Wirtschaftsführung.

Die Kostenabrechnung befaßt sich mit der Erstellung der Unterlagen für die Abrechnung mit den Auftraggebern, d. h. sie stellt diesen die Kosten der Werkleistungen in Rechnung und benachrichtigt die Kasse über die zu vereinnahmenden Beträge, die Verrechnungsstelle, den Zahlungsverpflichteten usw. Die Wirtschaftsführung stellt die eigentliche Buchhaltung dar und verbucht in sogenannten Wirtschaftsbüchern die Einnahmen und Ausgaben des Werks getrennt nach Kostenarten, sowohl der fertigen Leistungen als auch nach der Verkehrsbezeichnung, z. B. Unterhaltung des Fahrzeugparks, Erneuerung der Anlagen, Löhne, Stoffen, Sonderkosten, Ausgaben für Beamtenbesoldung, Bezüge der Angestellten, Unterstützungen, Frachtkosten usw. Sie ist eine Paralleleinrichtung zu der Wirtschaftskontrolle der Aemter, unterscheidet sich jedoch von dieser hinsichtlich des Umfangs und früher auch bezüglich der ihr weiter zugedachten Aufgaben (Wirtschaftsabschluß). Denn während die Wirtschaftsführung der Aemter lediglich die für ihren Bereich aufkommenden Wirtschaftsausgaben verbucht und hierdurch eine Vergleichsmöglichkeit mit den im Wirtschaftsplan bewilligten Mitteln herbeiführt, geht die Werkbuchhaltung erheblich weiter, da in den Wirtschaftsbüchern der RAW außer diesen Buchungen auch noch die Ergebnisse der Kosten-

abrechnung zur Darstellung gelangen.[1]) Allerdings hat die Verbuchung der Kostenabrechnung nicht mehr die gleiche Bedeutung wie sie ihr in der BVW zugedacht wurde, da, wie oben schon darauf hingewiesen, ein Wirtschaftsabschluß und eine Bilanz nicht mehr für die RAW, sondern nur noch für die Bezirke aufgestellt werden.

Nach den obigen Darlegungen ergibt sich die Gliederung der nachfolgenden Besprechung der Werkbuchhaltung von selbst. Wie in der Betriebsbuchhaltung wird auch hier das zugrundeliegende Kontensystem erörtert. Zuvor wird die Kostenabrechnung behandelt, da ihre Ergebnisse grundlegend für die Durchführung der Werkbuchhaltung sind. Die weiteren Ausführungen widmen sich dann den Wirtschaftsbüchern, den Anlagerechnungen, den Unterlagen und schließlich dem Wirtschaftsbericht als dem Abschluß der gesamten Buchhaltung. Bei allen Abschnitten ist großer Wert auf die Darstellung der Eingliederung der Werkbuchhaltung in die Gesamtbuchhaltung der DRG gelegt, um die oft recht komplizierten Beziehungen zu der übrigen Reichsbahnbuchhaltung in einfacher und klarer Weise erkenntlich zu machen.

b) Die Kostenabrechnung.

Die Kostenabrechnung übernimmt von der Betriebsbuchhaltung zu bestimmten Fristen nach dem Fristenplan deren Ergebnisse und rechnet die Kosten der Arbeitsleistungen und der sonstigen Leistungen mit den Auftraggebern ab. Daneben hat sie noch die Aufgabe, Unterlagen für die Betriebsbuchhaltung wie die Ausstellung von Kostenzetteln zu schaffen, durch Benachrichtigungen der vorgesetzten GDW und Mitteilungen an die Empfänger, Buchungen in den Kassen- bezw. Wirtschaftsbüchern dieser Stellen zu veranlassen, und schließlich die Rechnungen für Dritte auszustellen. In der BVW[2]) wird die Kostenabrechnung in drei Abschnitten behandelt, je nachdem es sich um Arbeitsleistungen innerhalb der Reichsbahn, solche für Dritte und sonstige Leistungen handelt. Die Einteilung der folgenden Ausführungen über die Abrechnung schließt sich dagegen eng an diejenigen von Schmitt[3]) an, da ich es für richtiger halte, mit Rücksicht auf die große Verwandtschaft der Werkbuchhaltung mit der Finanzbuchhaltung, die Beziehungen zur übergeordneten Direktion, zu den empfangenden Dienststellen und zu allen übrigen Leistungsempfängern darzustellen.

A. Für die vorgesetzte geschäftsführende Reichsbahndirektion für das Werkstättenwesen hat die Abrechnungsstelle folgende Benach-

---

[1]) BVW Seite 26 ff., in Sonderheit §§ 29, 30, 31 (Beziehungen zwischen der Kostenabrechnung und der Wirtschaftsführung); vergleiche hierzu auch Schmitt, a. a. O., Seite 102.

[2]) BVW Seite 26–31.

[3]) Schmitt, a. a. O., Frankfurter Dissertation 1930, Seite 102.

richtigungen zu fertigen, die dort als Unterlagen für Buchungsanweisungen Verwendung finden:

1. Umbuchungsnachweise. Sie sind Benachrichtigungen über in den Wirtschaftsbüchern vollzogene Buchungen von Einzelkosten und dienen der GDW als Unterlage für die Vornahme gleichgerichteter Buchungen in der Hauptkassenbuchführung, jedoch mit dem Unterschiede, daß dort die Beträge in andere Rechnungen oder Konten übernommen werden, welche in der Hauptkassenbuchführung eingerichtet sind. Bei den RAW werden wohl auch besondere Rechnungen, wie die Anlagezuwachs- und die Anlagerechnung, geführt, Konten, wie z. B. Vorschußkonto Leistungen für Dritte, Vorschußkonto Aufarbeitungskosten usw., dagegen nicht. Umbuchungsnachweise können dadurch entstehen, daß innerhalb der Bücher Buchungen aus dem Grunde vorgenommen werden müssen, weil eine Gesamtheit von Ausgaben auf vorläufigen Verrechnungsstellen verbucht werden, wohin sie ihrer Art nach nicht gehören. So sind Umbuchungen von Titel 15 W auf Titel 13 W, 14 W, die zunächst bei den Aufschreibungen der einzelnen Fonds der Vermögensrechnung nachgewiesenen Beträge, welche für Erneuerung aufgewendet worden sind, auf die Titel 13 W, 14 W oder 15 W[1]), die Einzelkosten der Arbeiten bei Buchungsnummer 6 a (eigenes Werk) auf Titel 15 W, Ziffer 1[4 b], usw. vorzunehmen. Umbuchungsnachweise werden auch erstellt, wenn Ausgaben auf andere Konten, z. B. Konto Anlagezuwachsrechnung, zu übernehmen sind usw. Nach Verfügung der HV vom 16. Februar 1933 — 44 Pltr 63/30 — Anlage B wurden die Umbuchungsnachweise bei allen Buchungsnummern, ausgenommen bei Buch-Nr. 3 a — 5 e, 7, 8, vermittels Durchschrift der Auftragsabrechnungsliste gewonnen. Dieses Verfahren ist jedoch bald wieder aufgegeben und die gesonderte Aufstellung angeordnet worden, „weil in diesen Unterlagen die Kosten zusammengefaßt und nicht nach einzelnen Auftragsnummern aufzuführen sind". Die Umbuchungsnachweise sind getrennt nach den einzelnen RBD aufzustellen und monatlich der vorgesetzten GDW vorzulegen.

2. Die zu den in den Umbuchungsnachweisen nachgewiesenen Einzelkosten gehörigen Werkkosten sind in Uebersichten über die Einnahme- und Ausgabeabsetzungen nach Anlage 82 BVW darzustellen.[2]) Für Arbeiten für das eigene Werk und Abgabe von Tauschstücken an andere Reichsbahnstellen sind nach Einführung der Fobu ebenfalls Werkkosten zu berechnen. Auf Grund dieser Uebersichten erteilt die Hauptkasse entweder Abrechnungsanweisungen, nach denen die für andere RBD berechneten Werkkosten bei Abr-Titel 16 W, Ziffer 2[2],

---

[1]) BVW Seite 39.
[2]) Verfügung der HV vom 24. Dezember 1929, 44 Krw 206.

abzusetzen und beim zutreffenden Abr-Abrechnungskonto zu verausgaben sind, oder Hilfsanweisungen, nach denen die Werkkosten für Arbeiten für das eigene Werk oder andere Werke des GDW-Bezirks zu vereinnahmen und je nachdem in der Nebenrechnung B oder in der Zwischenrechnung zu verausgaben sind.[1]) Sowohl in den Umbuchungsnachweisen als auch in den Uebersichten der Ausgabeabsetzungen für die Titel 13, 14, 15, Ziffer 2 und 4, sowie für die Vermögensrechnung sind die Kosten nach Sachgebieten Urb, Erb, Beb oder Nab getrennt anzugeben. Die Uebersichten der kassenmäßigen Ausgabeabsetzungen für die Buchungsnummern 7, 8 und 9a — 9c sind für jede Verrechnungsstelle bezw. Vorratskonto besonders aufzustellen. Eine Uebersicht genügt für sämtliche nicht kassenmäßig abzurechnenden Werk- und Lagerkosten für den eigenen W-Bezirk. Auch über die nicht kassenmäßig abzurechnenden Ausgabeabsetzungen für die örtlichen RBD und andere W-Bezirke ist jeweils immer nur eine Uebersicht für jede RBD und jeden Werkbezirk aufzustellen. Hierbei sind bei jedem Abr-Titel[2]) die Sachgebiete[3]) anzugeben.

Die Uebersichten der Einnahme- und Ausgabeabsetzungen gründen sich auf den Kostenrechnungen über Erzeugnisse aus Nebenbetrieben, die Auftragsabrechnungslisten und den Buchungsmitteilungen II, die im nächsten Abschnitt näher behandelt werden.

3. Für die Abrechnung sind die Kosten der Arbeiten an den Fahrzeugen der DRG getrennt nach Reichsbahndirektionen und dem Reichsbahnzentralamt in Zusammenstellungen nach Anlage 60 BVW einzutragen, auf Grund deren der Hauptkasse Abrechnungsanweisungen erteilt werden. Nach diesen sind dann die Einzelkosten bei Abr-Titel 15 W, Ziffer 1^{1}, 1^{2}, 1^{3a}, 1^{3b} und 1^{4a}, die Werkkosten bei Abr-Titel 16 W, Ziffer 2^{2}, abzusetzen und beide bei dem zuständigen Abr-Abrechnungskonto der Hauptkassenbuchhaltung zu verausgaben.[4])

4. Die Kosten der Arbeitsleistungen für die Neubauverwaltung, die Postverwaltung, für fremde Eisenbahnverwaltungen, Privatpersonen usw., die seit Einführung der Fobu über ein Vorschußkonto[5]) abzurechnen sind, werden in einer Zusammenstellung der Einnahmeanweisungen[6])

---

[1]) Fobu §§ 6, Ziffer 3 und 19, Ziffer 3.

[2]) Ausgabentitel der Wirtschaftsabrechnung, vergleiche Hauptkassenbuchführung Abschnitt bbb) Die Konten des kassenabrechnungsmäßigen Abrechnungsverkehrs.

[3]) Verfügung der RBD Kassel vom 2. August 1932 — 66 W 30 Krw/W —.

[4]) Verfügung der HV vom 24. Dez. 1929 — 44 Krw 206 — Ziffer 7g, Seite 6.

[5]) Fobu, a. a. O., Anhang II, Ziffer 5b, Seite 40.

[6]) Verfügung der HV vom 24. Dez. 1929 — 44 Krw 206 — Ziffer 8b, Seite 7. Für den Bereich der Gruppe Preußen-Hessen ist ein Formblatt nach Anlage 118 FO III zu verwenden.

zusammengefaßt, nach der die Einzelkosten auf das Vorschußkonto, Abschnitt „Leistungen für Dritte" umzubuchen, die Werkkosten beim Ausgabetitel 16 W, Ziffer 2^2, abzusetzen und die Deckungszuschläge beim Einnahmetitel 3 W, Ziffer 5^1, zu vereinnahmen sind. Bei Vereinbarung von Pauschbeträgen, wie für die Bremsuntersuchung, sind diese bei der Rechnungsaufstellung zu berücksichtigen und die Rechnungen mit dem Nachweis der Einnahmerechnungen [1]) zu behandeln. Diese Beträge sind dann als tatsächliche Einnahmen bei Titel 3 W, Ziffer 5^2, zu vereinnahmen. Die tatsächlich aufgelaufenen Kosten für diese Arbeiten werden wie die laufenden Arbeiten an den Reichsbahnfahrzeugen abgerechnet und bei den Güterwagen dem RZE, in anderen Fällen der örtlichen RBD am Sitz der GDW angerechnet. Bei Arbeiten, welche die Anfertigung von neuen Stoffen und Ersatzstücken zu Lasten der Betriebsvorratskonten zum Gegenstand haben, werden die Einzelkosten in einem Umbuchungsnachweis übernommen. Hiernach werden die Kosten beim Titel 15 W, Ziffer 1^{1-4a}, abgesetzt und in je einem Abschnitt des Vorschußkontos verausgabt. Die Werkkosten sind wie üblich zu verrechnen und in die unter 2. erwähnte Uebersicht zu übernehmen. Auf Grund dieser Unterlage werden dann die Werkkosten beim Ausgabetitel 16 W, Ziffer 2^2, durch Ausgabeabsetzung vereinnahmt und im Vorschußkonto verausgabt.

5. Bei Arbeiten, deren Kosten auf außergewöhnliche Unterhaltung oder Ergänzung zu verrechnen sind, sind Kostennachweise über außergewöhnliche Unterhaltung anzufertigen und vorzulegen, sofern Einzelaufschreibungen angeordnet werden.
6. Schließlich ist ein Nachweis der angefertigten Ausstattungsgegenstände (Werkzeuge und Geräte) monatlich dem zuständigen Büro der Reichsbahndirektion vorzulegen.

B. Für die anderen Reichsbahnstellen werden folgende Unterlagen erstellt:

1. Buchungsmitteilungen. Es sind dies Benachrichtigungen der RAW an andere Dienststellen über die bei den Buchungsnummern 1, 2, 6a, bei Arbeiten an den Betriebsvorräten für andere Dienststellen aufgelaufenen Kosten und dienen den Empfangsstellen als Unterlagen für deren Wirtschaftsbuchungen. Sie werden heute ausnahmslos vermittels Durchschrift der Auftragsabrechnungsliste [2]) gewonnen. Eine besondere Aufstellung in der Werkbuchhaltung, wie das früher geschah, erübrigt sich deshalb. Man unterscheidet zwei Arten von Buchungsmitteilungen:

---

[1]) Anlagen zur BVW, Anlage 84, Seite 329—332.

[2]) Verfüg. der HV vom 28. Juni 1930 — 44 Pltr 79 — Anlage, Ziffer 6, Seite 4.

a) Die Buchungsmitteilung I, in welcher jeweils die für eine Reichsbahnstelle aufgekommenen Einzelkosten eingetragen werden und die sowohl der Benachrichtigung der Aemter als auch für die Erstellung der Umbuchungsnachweise, somit für die Buchungen in den Wirtschaftsbüchern des Werks und den Büchern der Hauptkasse als Unterlage dient.

b) Die Buchungsmitteilung II. In dieser werden die Empfänger angewiesen, in ihren Wirtschaftsbüchern die für die Einzelkosten berechneten Werk- und Lagerkosten zu verausgaben. Mittelbar veranlaßt sie auch die Verbuchung der Werkkosten bei den GDW, da die Uebersichten der Einnahme- und Ausgabeabsetzungen aus ihr hervorgehen und nach diesen die Werkkosten bei den GDW zur Verbuchung gelangen. Da neuerdings die Buchungsmitteilungen vermittels Durchschlag der Auftragsabrechnungslisten gewonnen werden, dürften die Buchungsmitteilungen I und II nicht für sich gesondert aufgestellt werden, sofern es sich um die Abrechnung von Aufträgen, welche die Auftragsabrechnung berühren, handelt.

2. Ueber die Abgabe von Erzeugnissen aus Nebenbetrieben an andere Reichsbahnstellen werden zu deren Benachrichtigung Kostenrechnungen aufgestellt und diesen übersandt. Die Verbuchungen bei der GDW werden wiederum nach Uebersichten über die Einnahme- und Ausgabeabsetzungen vorgenommen, welche aus den vorerwähnten Kostenrechnungen hervorgehen.

C. Dritte erhalten Rechnungen über die für die Leistungen aufgelaufenen Kosten. Die Rechnungen werden in doppelter Ausfertigung aufgestellt. Die erstere, in welcher der Kostenbetrag im ganzen, der Wert der gewonnenen Altstoffe und der verbleibende Restbetrag angegeben ist, wird dem Empfänger zugestellt, die letztere wird weiter untergeteilt in Kostenarten (Lohn-, Werk-, Stoffkosten, Kosten der verwendeten Altstoffe, Lager-, Sonderkosten, Aufarbeitungskosten der Tauschstücke und der Altstoffe) und geht in einen Nachweis der Einnahmerechnungen über, welcher der vorgesetzten Direktion der RBD mit den Duplikaten der Rechnungen zugeleitet wird. Außerdem wird monatlich bei der Abrechnung der Leistungen für Dritte ein Nachweis der verrechneten Deckungszuschläge aufgestellt. Bei Arbeitsleistungen für Dritte mit besonderen Vertragsabmachungen ist eine Uebersicht der Abrechnungsunterschiede nach der Anlage 64 BVW anzufertigen, um die in der Selbstkostenermittlung aufgelaufenen Kosten und die vereinbarten Pauschalen miteinander vergleichen zu können.

Die Einzelkosten werden wie üblich angesetzt. Außerdem sind die Werkkosten in der Zusammenstellung mit folgenden Zuschlagssätzen zu berechnen:[1])

---

[1]) Schäfer-Kaiser, a. a. O., Seite 53 ff.

a) Bei Arbeitsausführungen in Betriebsabteilungen mit besonders hohen Unkosten, z. B. Schweißerei, Räderdreherei usw.
   1. Zu den Lohnkosten der mittlere Zuschlagssatz der beteiligten Fertigungskostenstellen. Dieser Satz ist aus der Ermittlung der spitzen Werkkosten der letzten Monate zu errechnen.
   2. Zu den Stoffkosten der Lagerkostenzuschlagssatz des Werkes.
   3. Zu den Herstellungskosten ein 15%iger Deckungszuschlag.
b) Bei Arbeitsleistungen, die in den sonstigen Werkabteilungen erstellt werden:
   1. Zu den Lohnkosten der Zuschlagssatz, der für die Abrechnung der Kosten der entsprechenden Reichsbahnfahrzeuge in Anwendung ist.
   2. Zu den Stoffkosten der Lagerkostenzuschlagssatz.
   3. Zu den Herstellungskosten der Deckungszuschlag in Höhe von 15%.
c) Bei Arbeiten für Dritte, mit denen besondere Vertragsabmachungen getätigt worden sind:
   1. Zu den Lohnkosten Zuschläge in Pauschalen, welche die Hauptverwaltung festsetzt. Bei Privatwagen 160%, bei Reichspost, Mitropa und bei Wagen, die durch Dritte beschädigt wurden, 175%. Diese Sätze gelten nur für die Reparatur von ganzen Fahrzeugen. Fahrzeugteile werden nach den Absätzen a und b behandelt.
   2. Zu den Stoffkosten die vereinbarten Zuschlagssätze.
   3. Zu den Aufarbeitungskosten für verwendete Tauschstücke: 15% Deckungszuschlag.
d) Werden verwendete Tauschstücke an eine zentrale Aufarbeitungswerkstätte eingesandt, so ist bei den obigen Arbeiten ein 10%iger Zuschlag zu den Aufarbeitungskosten für Tauschstücke als Frachtentschädigung zu berechnen.
e) Bei Werkleistungen für Reichsbahnvereine und Reichsbahnbedienstete:
   1. Zu den Lohnkosten der Zuschlagssatz, der für die Abrechnung der Kosten der entsprechenden Reichsbahnfahrzeuge gültig ist.
   2. Zu den Stoffkosten der übliche Lagerkostenzuschlagssatz.
f) Bei Arbeiten für die Vermögensrechnung und für Vorschußkonten werden die gleichen Zuschlagssätze wie bei e) angewendet.
g) Bei Arbeiten außerhalb der Werkstattanlagen, bei denen Werkzeuge und Geräte der RAW benutzt werden, werden 85% zu den Lohnkosten gerechnet.
h) Werden Arbeitskräfte des Werks ohne Benutzung von Werkzeugen und Geräten zur Verfügung gestellt, so ist ein Zuschlag in Höhe von 60% der Lohnkosten in Anwendung zu bringen.

Die Deckungszuschläge werden zur Abgeltung des Schuldendienstes und der sonstigen Lasten sowie der Umsatzsteuer erhoben.

Ueber die während des Rapportzeitraums an die Stoff- und Ersatzstücklager abgelieferten Vorräte wird für die weitere Behandlung in der Lagerbuchhaltung ein „Nachweis der angefertigten Betriebsvorräte" aufgestellt. In den Werken, in denen die Anfertigung neuer Oberbauvorratsstücke vorgenommen wird, ist hierüber ein „Nachweis der angefertigten Oberbauvorratsstücke" aufzustellen, der an das zuständige Büro der RBD zu senden ist. Schließlich sind die Aufarbeitungskosten bei Arbeiten an den Tauschstücken und Altstoffen jeweils in Nachweise und Stunden- und Preisverzeichnisse zu übernehmen, welch letztere monatlich der Betriebsbuchhaltung zuzustellen sind.

c) Die Buchhaltung.

aa) Das Kontensystem.

aaa) Die Konten der Wirtschaftsführung.

(1) Allgemeines.

Wie bei den Aemtern die Wirtschaftskontrolle oder Wirtschaftsführung zur Kontrolle der Einhaltung der bewilligten Einnahmen und Ausgaben des Wirtschaftsplans berufen ist, so soll auch die Wirtschaftsführung der RAW eine vollständige und zuverlässige Uebersicht über die durch die Geschäftsführung während eines bestimmten Zeitraums verursachten Ausgaben und Einnahmen geben und den jeweiligen Stand gegenüber den veranschlagten Summen sichtbar machen. Um eine zweckentsprechende und sparsame Verwendung der verfügbaren Mittel zu garantieren, bestehen daneben noch „allgemeine Wirtschaftsgrundsätze"[1]), nach denen die RAW wie auch die anderen Aemter zu wirtschaften haben. Die Herstellung der Vergleichbarkeit zwischen den bewilligten Beträgen und den durch die Geschäftsführung verursachten tatsächlichen Wirtschaftsergebnissen läßt indessen nur eine allgemeine, ich möchte sagen, formelle Prüfung der Wirtschaftsführung zu. Um nun auch eine Prüfung der den Einnahmen und Ausgaben zugrundeliegenden einzelnen Geschäftsvorfällen herbeizuführen, ist eine weitere Prüfung nötig und zwar eine materielle Prüfung der Rechnungsbelege. Diese Prüfungen werden heute durch Prüfungsämter, die jeder RBD beigegeben sind, vollzogen.

Die Wirtschaftsführung der BVW befaßt sich aber nicht nur mit den üblichen Buchungen bis zur Erstellung des Wirtschaftsberichts, sondern sie setzt ihre Buchungen noch darüber hinaus bis zur restlosen Verrechnung sämtlicher Ergebnisse der Kostenabrechnung fort.[2]) Im Hinblick darauf, daß die Buchungen der Kostenabrechnungen auch die Buchungen bis zur Erstellung des Wirtschaftsberichts umfassen, ergibt

[1]) Stahn, a. a. O., Teilheft II, Seite 26.

[2]) Vergl. hierzu auch Schmitt, a. a. O., Seite 102, Abschnitt c).

die Analysierung der Werkbuchhaltung zum Zwecke der Darstellung des kontenmäßigen Ablaufs der Buchungen, daß zweierlei Konten bezw. Kontengruppen die sogenannte Wirtschaftsführung bilden, die Konten der reinen Wirtschaftsführung und die Konten der Kostenabrechnung. Die rein äußerliche Behandlung in den Wirtschaftsbüchern darf nicht zu der Ansicht verleiten, daß lediglich eine Kontengruppe geführt wird, wie dies z. B. bei Schäfer-Kaiser[1]) angenommen wird. Denn die beiden Autoren erwähnen lediglich die Erstellung des Wirtschaftsabschlusses als Zweck der Wirtschaftsführung. Nach der BVW sind aber sowohl ein Wirtschaftsabschluß als auch ein Wirtschaftsbericht zu erstellen. Man sieht hieraus übrigens, wie nötig es ist, eine Analysierung der Buchhaltung und damit die Aufstellung des zugrundeliegenden Kontensystems vorzunehmen. Die Trennung in zwei Kontenarten ist deshalb berechtigt, weil die reine Wirtschaftsführung, wie sie bei den Aemtern besteht, lediglich der Abgleichung der Zahlen des Wirtschaftsplans mit den Wirtschaftsergebnissen dient, während die Kostenabrechnung der RAW sowohl die Buchungen der reinen Wirtschaftsführung bis zur Erstellung des Wirtschaftsberichts als auch die Buchungen der noch verbleibenden restlichen Ergebnissen der Kostenabrechnung umfaßt. Würden nach dieser Trennung in zwei Kontengruppen die Bücher entsprechend angelegt, so müßten gesonderte Bücher für die reine Wirtschaftsführung und gesonderte Bücher für die Kostenabrechnung angelegt werden, wobei in dem ersten Teil der letzteren Bücher die Buchungen aus den ersteren wiederholt werden müßten. Enger als die Trennung in zwei Kontengruppen würde sich an die tatsächliche formelle Behandlung in den Wirtschaftsbüchern die Darstellung als einheitliche Titelkonten anlehnen, bei denen ein Zwischenabschluß vorzunehmen ist, der dem Wirtschaftsbericht entspricht. Die vollkommene Scheidung in zwei Kontengruppen wurde jedoch deshalb gewählt, weil der buchungsmäßige Ablauf noch klarer vor Augen geführt wird, hauptsächlich aber deshalb, weil unter der Wirtschaftsführung bei allen anderen Aemtern der DRG nur die Konten der reinen Wirtschaftsführung verstanden werden.

22) Die Konten der Wirtschaftsführung im engeren Sinn.

Die Konten, die der Wirtschaftsführung im engeren Sinn zugrunde liegen, haben die Aufgabe, die Betriebsergebnisse in der gleichen Gliederung wie im Wirtschaftsplan zu sammeln und damit die Möglichkeit einer Abgleichung zwischen den Summen der Betriebsführung und den bewilligten Beträgen zu schaffen. Gegenüber dem umfassenderen Begriff der Wirtschaftsführung in der BVW haben es die Konten der „reinen" Wirtschaftsführung nur mit der Kontrolle des Wirtschaftsplans zu tun.

[1]) Schäfer-Kaiser, a. a. O., Seite 16.

Demgemäß sind die Konten in gleicher Ordnung und in gleicher Zahl wie die Titel, Ziffern und Unterziffern des Wirtschaftsplans gegliedert. Gegen früher sind nur noch Ausgabekonten zu führen, da in Anbetracht dessen, daß die Vereinnahmungen fast ausschließlich in Form von Ausgabeabsetzungen vorgenommen werden und die tatsächlichen Einnahmen zufälliger Natur sind, das in der BVW vorgesehene Einnahmebuch (Wirtschaftsbuch I) wegfällt. An sich dürfte sich das Fehlen dieser Einnahmebuchungen im Hinblick auf die Aufgabe der Wirtschaftsführung, einen Vergleich mit den planmäßig bewilligten Wirtschaftsmitteln herbeizuführen, nicht als Mangel auswirken, da im Wirtschaftsplan der RAW eine Einnahmeveranschlagung nicht vorgenommen wird. Dagegen macht sich der Wegfall bei dem der Buchhaltung eventuell zugrundeliegenden geschlossenen Kontensystem als Lücke fühlbar, da die tatsächlichen Einnahmen genau wie die Ausgabeabsetzungen als Entlastung der Betriebsbuchhaltung und Belastung der GDW aufgefaßt werden können, sofern man umgekehrt den Ausgabebuchungen die Bedeutung von Schulden an die vorgesetzte GDW verleiht. Faßt man die gesamte BVW-Buchhaltung als Kontenaufgliederung im Sinne einer Vorwärtsrechnung auf, so leidet diese durch die Unterdrückung der Einnahmebuchungen ebenfalls und wird fragmentarisch, denn der als Ausgaben dargestellte Verbrauch wird nur zum Teil verrechnet. Die Konten werden in den Wirtschaftsbüchern nicht zweiseitig (Soll- und Habenspalte) geführt, sondern lediglich in Form einer einzigen Spalte jeweils für einen Titel, Ziffer oder Unterziffer. Die Einnahmeverbuchungen auf diesen Konten geschehen ausschließlich durch Absetzungen bei den Ausgaben in den Spalten der jeweils in Frage kommenden Verrechnungsstelle.

Nach der Behandlung in der BVW kann man die Buchungen einteilen in laufende Buchungen, Buchungen am Monatsschluß, primäre und sekundäre Buchungen (Umbuchungen innerhalb der Wirtschaftsbücher). Die Unterscheidung in laufende und monatliche Buchungen hat ihren Ursprung darin, daß die Buchungsunterlagen verschiedenzeitlich anfallen. Die ersteren werden durchweg durch solche Vorgänge veranlaßt, deren Werte schon im Laufe des Monats bekannt werden, z. B. bei Leistungen von Dritten durch deren Kostenrechnungen, bei den im voraus zu zahlenden Beamtenbesoldungen durch die Nachweise der Werkkasse, bei den Frachtkosten durch die Uebersicht über den Dienstgutverkehr usw. Für die Monatsbuchungen ist charakteristisch, daß die Unterlagen zum großen Teil aus den Ergebnissen anderer Buchhaltungsteile gewonnen und erst am Monatsschluß der Werkbuchhaltung übermittelt werden, z. B. die von der Werkkasse aufgestellten Nachweise über die Bezüge der Angestellten, die Ergebnisse der Auftragsabrechnung aus der Betriebsbuchhaltung, die von anderen Reichsbahnämtern und von der geschäftsführenden Reichsbahndirektion zu-

gewiesenen Beträge. Während die laufenden Buchungen und die oben erwähnten Monatsbuchungen primärer Natur sind, d. h. erstmalig in den Wirtschaftsbüchern aufgenommen werden, haben die folgenden Buchungen, die ebenfalls am Monatsende durchzuführen sind, sekundären Charakter, da sie sich mit Beträgen befassen, die bereits auf den Titelkonten eingetragen sind. Die sekundären Buchungen sind aus zweierlei Gründen vorzunehmen. Einmal sind Umbuchungen, wie man sie in der BVW nennt, deshalb vorzunehmen, weil auf besonderen Konten (Titel 15 W) Beträge (Lohn-, Stoffkosten usw.) vorläufig eingetragen werden und für einen bestimmten Teil hiervon andere Verrechnungsstellen zuständig sind. Solche Umbuchungen sind beispielsweise durch Ausgabeabsetzung auf Titel 15 und Ausgabenbuchung auf Titel 13 und 14 vorzunehmen. Scheinbar aus dem Rahmen der sekundären Eigenart fällt die Uebernahme der aus der Vermögensrechnung hervorgehenden Ausgaben für Erneuerung der Werkanlagen. Diese Beträge entstammen jedoch den Titelkonten der Vermögensrechnung, die bei der ehemals preußisch-hessischen Staatseisenbahn im Wirtschaftsbuch D zur Darstellung gelangen, sodaß in Anbetracht ihrer Zugehörigkeit zur Werkbuchhaltung auch hier lediglich Umbuchungen von Konto auf Konto stattfinden. Weitere Umbuchungen, die man besser Ausbuchungen nennen würde, sind vorzunehmen, weil die vorläufig verrechneten Beträge nur zum Teil die Betriebsrechnung der RAW belasten. So sind die auf Anlagezuwachs aus der Betriebsrechnung entfallenden Beträge auf das Anlagezuwachskonto des Werkes zu übernehmen, desgleichen die auf Vorratsbestände an Ausstattungsgegenständen entfallenden Aufwendungen in die Lagerrechnung, die bei den Arbeiten für andere Reichsbahnstellen bei den Buchungsnummern 1, 2 und 6a verrechneten Einzelkosten aus den Titelkonten der Betriebsrechnung auf die entsprechenden Konten der Empfangsstellen, die bei diesen zu führen sind, um nur einige zu nennen. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, daß die von Schäfer-Kaiser[1]) erwähnten Umbuchungen von Vorschuß- und Vorratskonten auf die Titelkonten und umgekehrt nicht von der Werkbuchhaltung vorzunehmen sind, da in dieser Vorrats- und Vorschußkonten nicht in dem dort verstandenen Sinne geführt werden, sondern nur bei den GDW. Die Umbuchungen berühren deshalb nur insofern die Werkbuchhaltung, als die entsprechenden Beträge auf den Titelkonten zu verrechnen, in die Anlagezuwachsrechnung oder umgekehrt aus der Vermögensrechnung auf die Betriebstitel zu übernehmen sind. Daneben sind allerdings auch die Werte der im Werk angefertigten Stoffe, Ersatzstücke, Tauschstücke in die Stoffbuchhaltung und ähnliche Rechnungen zu übertragen, denen, wie wir gesehen haben, man Konten zugrunde legen kann. Konten in dem von Schäfer-Kaiser gebrauchten Sinne sind diese aber nicht.

---

[1]) Schäfer-Kaiser, a. a. O., Seite 49, Ziffer 7.

Als Werte werden alle im Wirtschaftsmonat geleisteten Ausgaben verbucht. Die aus der Abrechnung der Arbeitsleistungen und sonstigen Leistungen des Werks herrührenden Ausgaben sind in dem Monat zu verrechnen, in den sie wirtschaftlich gehören, vorausgesetzt, daß die Konten noch nicht abgeschlossen sind. Gleiches gilt für die Besoldungen, Reisekosten usw., die in dem Wirtschaftsmonat zu buchen sind, für den sie gezahlt werden. Die Ausgaben, die vom Werk nur anteilmäßig zu tragen sind, wie die der GDW, sind auf den betreffenden Titelkonten mit ihren Anteilen einzutragen.

Der Ablauf der Buchungen zwischen der Betriebsbuchhaltung und Werkbuchhaltung ist in der BDW nicht eindeutig zu erkennen. So werden in den Wirtschaftsbüchern Ausgabenbeträge gebucht, die aus der Auftragsabrechnung hervorgehen und durch Abstimmungen zwischen dieser und den Nebenbuchhaltungen (Lohn- und Stoffbuchhaltung) mit den letzten verbunden sind. Daneben finden wir Buchungen, die zunächst auf den Ausgabetiteln der Wirtschaftsbücher (z. B. Sonderkosten, Ausgaben für Besoldungen, Angestelltenbezüge usw.) und dann erst in der Betriebsbuchhaltung vorgenommen werden. Die erstere Art des Buchungsablaufs läßt, da in der Kassenbuchhaltung die gleichen Beträge verbucht werden, darauf schließen, daß die BDW in das Kontensystem der Kassenbuchhaltung eingeordnet ist, sofern man die Werkkassenbuchhaltung ins Auge faßt. Allein die Werkkassenbuchhaltung ist nur Zahlstellenbuchhaltung und die Hauptkassenbuchhaltung, in welcher sie restlos aufgeht, bucht die ausgezahlten Löhne oder verwendeten Stoffe, für die mit Ausnahme der zur direkten Verwendung beschafften Stoffe übrigens nur die Hauptkassenbuchhaltung in Betracht kommt, sowohl als Ausgang der Kasse als auch als Belastung des „Kontos“ Betriebsrechnung bezw. „vereinnahmt“ die Stoffe auf dem „Konto“ Betriebsvorräte und verausgabt die entsprechenden Beträge auf der zutreffenden Verrechnungsstelle in der Betriebsrechnung. Damit scheidet von vornherein die Annahme der direkten Eingliederung der BDW in das Kontensystem der Hauptkassenbuchführung aus, und es verbleibt nur noch die Möglichkeit des Vorliegens einer Kontenaufgliederung der Hauptkassenbuchführung oder einer rein statistischen Rechnung, vorausgesetzt, daß man die Uebernahme der Werte aus der Auftragsabrechnung in die Werkbuchhaltung als richtunggebend ansieht. Die letztere Verbuchungsart kommt der in einer organisatorisch verselbständigten Betriebsbuchhaltung üblichen gleich, die mit der Finanzbuchführung durch ein Gegenkonto (Konto Finanzbuchhaltung, Finanzkonto, Konto Geschäftsbuchhaltung usw.) verbunden ist. Sieht man daher diese Art des Buchungsablaufs als maßgeblich für die Beurteilung des Charakters der BDW im allgemeinen und der Werkbuchhaltung im besonderen an, und faßt man hierbei die Uebernahme der Werte aus der Betriebsbuchhaltung als Ausgaben in die Werkbuchhaltung lediglich als Ausfluß

rein praktischer Gestaltung auf, so kann man der Gesamtheit der Betriebstitel die Eigenschaft eines Gegenkontos zuerkennen, obwohl die Be- und Entlastungen nicht ausdrücklich als solche der Hauptkassenbuchführung bezeichnet werden. Zweifelsohne hat diese Auffassung sehr vieles für sich. Denn einmal kann man im Hinblick auf die statistische Durchführung der Buchhaltung, deren Auslegung einen großen Spielraum zuläßt, die „Abrechnung der Werkbuchhaltung mit der Betriebsbuchhaltung" als buchhalterische Entlastung der Betriebskonten[1]) und Belastung der Konten der Wirtschaftsführung interpretieren. Außerdem ist mit Rücksicht auf den Wegfall des Wirtschaftsabschlusses, der in seiner Eigenschaft als Gesamtabschluß der Wirtschaftsführung den RAW zugleich als Gewinn- und Verlustrechnung diente, die Möglichkeit gegeben, die Ausgabenbuchungen als Habenbuchungen und die Ausgabeabsetzungen als Sollbuchungen aufzufassen[2]), da sich in einer statistisch durchgeführten Buchhaltung aus rein praktischen Erwägungen heraus oder infolge des Mitschleppens traditioneller Elemente entgegen jeder Buchhaltungslogik eine Formulargestaltung oder Formularweg herausgebildet haben kann, der äußerlich und scheinbar dem zugrundeliegenden kontenmäßigen Buchungsablauf widerspricht. Weiterhin besteht, wie ebenfalls schon an anderer Stelle[3]) ausgeführt wurde, die Möglichkeit, die Abstimmungen der Auftragsabrechnung und Werkkostenermittlung mit der W-Hilfs- und W-Zwischenrechnung der Hauptkassenbuchführung[4]) als Abstimmungen zwischen diesen beiden Rechnungen und der Wirtschaftsführung auszulegen, da die Gleichheit der in der Auftragsabrechnung und Werkkostenermittlung verrechneten Kosten mit den in den Wirtschaftsbüchern und den zugehörigen Hilfsbüchern[5]) verbuchten Ausgaben entweder durch Abstimmung[6]) oder durch die Uebernahme der Kosten als Ausgaben[7]) garantiert wird. Gegen diese Auffassung erheben sich aber schwerste Bedenken, da die Kosten für den Anlagezuwachs auf die Anlagezuwachsrechnung, der man als Bestandteil der BDW-Buchhaltung ebenfalls ein Konto zugrunde legen muß, verbucht werden. Das bedeutet nichts anderes als eine doppelte Buchung

---

1) Als Konten kommen die eventuell zugrundeliegenden Konten in Betracht, wie sie in den Abschnitten über die Konten besprochen wurden, vergl. auch meine Ausführungen auf Seite 32.

2) Vergl. meine Ausführungen auf Seite 37 und 112.

3) Vergl. meine Ausführungen auf Seite 35 ff., 48 ff., 85 ff., 112 ff.

4) Hoffmann, a. a. O., Abschn. II B, Ziff. 3, Seite 81 u. C, Ziff. 3e, Seite 84/85.

5) Verfügung der RBD Kassel vom 19. Januar 1932 — 66 St 13 Kaow/W — in Verbindung mit der Verfügung der HV vom 28. Dez. 1931 — 44 Kaow 68 —.

6) BDW Abschnitt X, Beziehungen zwischen Kostenabrechnung und der Wirtschaftsführung, Seite 38 ff. und Verfüg. der HV vom 28. Juni 1930 — 44 Pltr 79 —, Anlage, Abschnitt B, Ziffer 9, Seite 5.

7) BDW § 29, Absatz 2, Seite 38.

auf der Sollseite der Titelkonten, denn einmal wird dort durch die Entlastung der Betriebsbuchhaltung der Betrag für den Anlagezuwachs belastet und andererseits erfolgt eine Sollbuchung in gleicher Höhe durch die Ueberführung auf das Anlagezuwachskonto, da diese praktisch eine Ausgabeabsetzung ist und somit im Rahmen des angenommenen geschlossenen Kontensystems einer Sollbuchung gleichkommt. Eine doppelte Verbuchung dieser Art ist aber theoretisch nicht möglich und wird praktisch in der BVW auch nicht durchgeführt, sodaß aus diesem Grunde trotz der weiten Auslegungsmöglichkeiten des statistischen Buchungsverfahrens die BVW-Buchhaltung als eine organisatorisch verselbständigte Buchhaltung nicht angenommen werden kann, es sei denn, daß, wie in der Stoffbuchhaltung, zwei Rechnungen — die Lagerrechnung und die Monatsrechnung — vorhanden sind, wovon man die eine als Bestandskonto und die andere als Gegenkonto auslegen kann. Nun werden zwei Rechnungen geführt, die Anlagezuwachs- und die Anlagerechnung, welchen zum Teil wenigstens eine ähnliche Mission wie die Lager- und Monatsrechnung der Stoffbuchhaltung erfüllen, da eine Abschrift der Zusammenstellung der Endergebnisse der einzelnen Anlagearten[1]) und die Anlagezuwachsrechnungen[2]) monatlich der geschäftsführenden Reichsbahndirektion vorzulegen sind. Es liegt daher trotz der Uebernahme der Werte der letzteren auf die erstere im Bereich der Möglichkeit, die Anlagezuwachsrechnung als Repräsentantin eines Schuldkontos an die GDW und die Anlagerechnung als eine solche eines Bestandskontos zu erklären. Allerdings kann dies nur unter Außerachtlassung aller, aber auch aller praktischen Buchungsmaßnahmen geschehen. Denn Voraussetzung für diese Annahme bildet die Umdeutung: 1. der „Abrechnung der Betriebsbuchhaltung mit der Werkbuchhaltung", 2. der Abstimmungen zwischen Auftragsabrechnung und Werkkostenermittlung mit der W-Zwischen- und W-Hilfsrechnung der GDW als mittelbare Abstimmung zwischen den letzteren Rechnungen und der Wirtschaftsführung, 3. der Ausgabenbuchungen als Habenbuchungen und der Ausgabeabsetzungen als Sollbuchungen, 4. der Einnahmeverbuchungen in der Vermögensrechnung (Wirtschaftsbuch D) und in der Anlagezuwachsrechnung als statistische Gliederung, da eine Gegenbuchung in der BVW nicht stattfindet, und schließlich 5. der Uebertragung der Werte der Anlagezuwachsrechnung auf die Anlagerechnung unter Negierung der buchmäßigen Ausgleichung des zugrundeliegenden Anlagezuwachskontos als rein praktische Gestaltung zum Ersatz der zugrundeliegenden Belastung des Anlagekontos zugunsten der Betriebskonten. Sträubt man sich schon gefühlsmäßig gegen eine derart weite Auslegung, da hierdurch die praktische Gestaltung der Buchführung

---

1) BVW § 27, Ziffer 2e, Seite 35.

2) Ebenda § 28, letzter Satz, Seite 37.

vollkommen verzerrt wird und man den Eindruck einer willkürlichen Einzwängung in ein Kontenschema gewinnt, so dürfte das in Anbetracht der weiten Auslegungsmöglichkeit doch noch kein ausreichender Grund für die Ablehnung der Konstruktion sein. Die vollkommene Haltlosigkeit des angenommenen Buchungsgangs ergibt sich aber daraus, daß die Anlagerechnung außer dem Anlagezuwachs alle anderen Anlageveränderungen, die durch die bezirksweise Ueberweisung von Anlagen hervorgerufen werden, und den Anlagebestand zum Inhalt hat, während in der Anlagezuwachsrechnung nur der Anlagezuwachs verrechnet wird. Da sich der Inhalt der beiden Rechnungen nicht deckt und eine andere Rechnung ein Gegenkonto nicht zu repräsentieren vermag, wird man nur noch dann den Charakter der Geschlossenheit des der BVW-Buchhaltung zugrundeliegenden Kontensystems bejahen können, wenn man sowohl die Anlagezuwachsrechnung als auch die Anlagerechnung der Statistik zuweist. Eine derartige Maßnahme dürfte aber, trotzdem noch andere Rechnungen, wie z. B. die Erneuerungsrechnung, in welcher die Sollerneuerung der Isterneuerung gegenübergestellt wird, nur statistischer Natur sind, sehr problematisch sein. Des weiteren spricht gegen die Geschlossenheit des Kontensystems das Fehlen des früher geführten Wirtschaftsbuchs I (Einnahmebuch), in welchem die tatsächlichen Einnahmen eingetragen wurden. Aber auch selbst beim Vorhandensein des Einnahmebuchs muß man noch Lücken feststellen, da der Gegenposten zu den verrechneten Deckungszuschlägen fehlt. Nicht ganz unbedenklich sind natürlich auch die oben angeführten Möglichkeiten der Umdeutung der praktischen Gestaltung der BVW, denn man wird trotz der eventuellen Feststellung einer Grundtendenz mindestens genau so den ursprünglichen in den Vorschriften verankerten Buchungsablauf gelten lassen müssen wie den ihm beigemessenen Sinn. Aus diesen Gründen wird man trotz der großen Verwandtschaft vieler Teile der BVW mit einer organisatorisch verselbständigten Betriebsbuchhaltung zur Ablehnung des Buchhaltungscharakters kommen müssen, da, wie schon oben ausgeführt, eine direkte Eingliederung in das Kontensystem der Hauptkassenbuchhaltung ebenfalls nicht vorliegt. Weit günstiger ist indessen das praktisch geübte Buchungsverfahren der BVW für die Beurteilung der Werkbuchhaltung als Glied einer die Konten der Hauptkassenbuchhaltung aufgliedernden Rechnung, der wegen ihrer fortschreitenden zerlegenden und sammelnden Tätigkeit eine gewisse kontenähnliche Systematik eigen ist, sich aber von einem organisatorisch selbständigen Buchhaltungsteil durch das Fehlen eines geschlossenen Kontensystems und somit der mittelbaren Eingliederung in die Gesamtbuchhaltung unterscheidet. Formell ist zwar nicht immer gut zu erkennen, wo die Ausgangspunkte der Kontenaufgliederung liegen, da die Werte in den Formularen der Auftragsabrechnung und damit auch zum Teil in denjenigen der Werkkostenermittlung, soweit die Lohn- und Stoffkosten in Betracht kommen,

Lohn- und Stoffzetteln entnommen werden. Materiell sind aber durch die gleichzeitige Verwendung dieser Lohn- und Stoffzettel als Unterlagen für die Erstellung von weiteren speziellen Belegen (wie z. B. der Zeit- und Gedingelohnzettelnachweise, auf Grund deren in den Nebenbuchhaltungen eine Weiterverbuchung stattfindet) durch die Uebernahme der Stoffwerte aus den Tabellierungen für die Auftragsabrechnung [1]) und durch die Abstimmungen der Zeit- und Gedingelohnzettelnachweise sowie des Gesamtbetrages der Lohnlisten [2]) mit den Ergebnissen der Auftragsabrechnung als Ausgangspunkte die Lohn- und Stoffbuchhaltung zu erkennen. Da in den Nebenbuchhaltungen Anweisungen für die Kassenbuchungen aufgestellt werden, kann man ohne Bedenken eine Aufgliederung der Konten der Kassenbuchhaltung annehmen, soweit man von Konten überhaupt sprechen kann, denn in einer kontenaufgliedernden Rechnung können „Primärbuchungen sowohl in der Finanzbuchhaltung als auch in der Betriebsbuchhaltung vorkommen".[3]) Auch die in der BVW erwähnte Abrechnung der Werkbuchhaltung mit der Betriebsbuchhaltung und die Uebergabe der Werkkostenabrechnungsbogen, Auftragsabrechnungsbogen, Auftragsabrechnungslisten, Uebersicht über die Aufteilung der Werkkosten usw. als Unterlagen [4]) für die Abrechnung lassen die BVW als kontenaufgliedernde Rechnung erscheinen. Allein auch die Kontenaufgliederung im Sinne einer Vorwärtsrechnung erfährt erhebliche Einschränkungen, zumal bei ihr meines Erachtens nicht in gleichem Maße die praktische Ausgestaltung eine Umdeutung verträgt. Denn sie ist nicht statistisches Verfahren, das auf einem geschlossenen Kontensystem aufgebaut ist, sondern Statistik selbst, die man nur nach ihrer Durchführung beurteilen kann. Dagegen sprechen vor allem die Buchungen der Sonderkosten, der Beamtenbesoldungen, der Angestelltenbezüge, Frachtkosten usw., die von der Werkbuchhaltung ausgehend in der Betriebsbuchhaltung verrechnet werden und deshalb einer Rückwärtsrechnung gleichkommen. Weiterhin spricht dagegen, daß die Deckungszuschläge als Kosten in der Betriebsbuchhaltung aber nicht als Ausgaben in der Werkbuchhaltung verbucht, verschiedene Werkkosten schon in der Uebersicht über die Aufteilung der Werkkosten bezw. dem Abstimmungsformular ausgeschieden und trotzdem nochmals in den Wirtschaftsbüchern aufgeführt, und daß Werkkostenbestandteile in der Buchhaltungspraxis als direkte Kosten der Aufträge aus der Auftragsabrechnung in die Wirtschaftsführung als Ausgaben übernommen werden. Auch wirkt sich das Fehlen der tatsächlichen Einnahmen genau so wie bei der Annahme eines geschlossenen Kontensystems als Lücke

---

[1]) Vergl. meine Ausführungen auf Seite 48 ff. und 78.

[2]) BVW § 20, Absatz 6 a, Seite 25; ebenda Anhang V, Seite 99 ff.

[3]) Schmalenbach, a. a. O., Seite 74.

[4]) BVW § 22, Absatz 1, Seite 26.

aus und ergibt trotz der überwältigenden Mehrheit der Ausgabeabsetzungen ein unvollständiges Bild. Daraus können wir mit aller Deutlichkeit erkennen, daß auch die Kontenaufgliederung als systematisch zerlegende und sammelnde Vorwärtsrechnung nicht in voller Reinheit verwirklicht ist und alles auf den Charakter der BVW als Zweckstatistik mit buchhalterischen Elementen hinweist.

An sich kommen, was nochmals betont werden muß, für die vorliegende Kontengruppe nur ganz bestimmte in den Vorschriften ausdrücklich aufgeführte Ausgabeabsetzungen in Betracht[1]) und nicht sämtliche Vereinnahmungen, die bei der obigen Besprechung des Charakters der Konten der Wirtschaftsführung und somit der BVW herangezogen werden mußten. Ihre Erwähnung wie überhaupt die Behandlung der Eigenart der Werkbuchhaltung und der BVW an dieser Stelle wurde dadurch veranlaßt, daß das Problem der Charakteristik sich bei der Besprechung der Ausbuchung der in der Betriebsrechnung vorläufig verrechneten Kostenteile des Anlagezuwachses sich in voller Breite aufwerfen mußte.

Nachdem alle in einem Monat aufgekommenen Ausgaben und die in den Vorschriften als die Betriebsrechnung des Werks nicht belastende bezeichneten Kosten durch Ausgabeabsetzungen verbucht worden sind, wird der Wirtschaftsrapport aufgestellt, welcher in der Hauptsache der Abgleichung der Betriebsergebnisse mit den bewilligten Planmitteln dient.

Nach alledem würde es sich erübrigen, bei der folgenden Darstellung der Werkbuchhaltung auf eine kontenmäßige Besprechung einzugehen, da der Charakter der BVW durch die obigen Ausführungen zur Genüge geklärt ist. Um aber einerseits das Bild zu vervollständigen, die vorstehenden Darlegungen zu bekräftigen und andererseits zu zeigen, daß trotz der Abweichungen einzelnen Buchhaltungsteilen eine gewisse Systematik eigen ist, diese also nur an manchen Stellen durchbrochen ist, wird im nachstehenden die Besprechung der eventuell zugrundeliegenden Konten in engster Anlehnung an die bestehende Buchhaltungspraxis der BVW zu Ende geführt.

33) Die Konten der Wirtschaftsführung im weiteren Sinn.

Die Buchungen auf den Konten der Wirtschaftsführung im weiteren Sinn umfassen entsprechend der in der Einleitung vorgenommenen Gliederung der Wirtschaftsführung die Buchungen auf den Konten der Wirtschaftsführung im engeren Sinn und diejenigen der Ergebnisse der weiteren Abrechnung der Werkleistungen, sofern sie Ausgabeabsetzungen und keine tatsächlichen Vereinnahmungen darstellen. Sie dienten früher der Erstellung des Wirtschaftsabschlusses, welcher in

---

[1]) z. B. BVW § 29, Absatz 3 und 4, Seite 38/39.

seiner Form dem in der Fabrikbuchhaltung üblichen Fabrikationskonto sehr stark ähnelte, materiell aber durch die vorhergegangenen Ausgabeabsetzungen verkürzt wiedergegeben wurde und zugleich die Verlust- und Gewinnrechnung verkörperte. Da er heute wegfällt, so kann als Aufgabe der Konten im weiteren Sinn nur noch die weitere Verrechnung der Ergebnisse der Kostenabrechnung angesehen werden. Die hier zu behandelnden Konten finden, worauf ich nochmals aufmerksam machen möchte, ihren konkreten Ausdruck nicht in besonderen Büchern oder Formularen, sondern werden in den gleichen Büchern, in der gleichen Einteilung (Titel, Ziffern und Unterziffern) und der gleichen Anzahl geführt wie die Konten der Wirtschaftsführung im engeren Sinn.

Außer den Buchungen der Ausgaben, die in der Wirtschaftsführung im engeren Sinne erwähnt wurden, sind weitere Ausgabebuchungen nach der Erstellung des Wirtschaftsberichts nicht mehr vorzunehmen, da sämtliche Ausgaben schon vorher restlos zur Verrechnung gelangt sind. Sonach haben die Konten der Wirtschaftsführung im weiteren Sinne im zweiten Teil nur noch die Aufgabe, die Einnahmen zu verbuchen. Nach der BVW[1]) werden die Einnahmen zum Teil auf den Einnahmetiteln als „tatsächliche Einnahmen" und zum Teil in Form von Absetzungen der Einnahmen von den Ausgaben vorgenommen. Die Einnahmeverbuchungen erstrecken sich aber nicht auf alle Einnahmen, da ja ein Teil hiervon schon in der reinen Wirtschaftsführung verbucht wurde und „tatsächliche Vereinnahmungen" nicht mehr vorgenommen werden. Im wesentlichen setzen sich die Buchungen aus solchen der Werkkosten, der Deckungszuschläge und eventuell auch der Einzelkosten, wie z. B. derjenigen der Fahrzeugausbesserung, zusammen, welche in die Zusammenstellung der Fahrzeugkosten übernommen werden. Daß nicht alle Posten der Kostenabrechnung schon vor dem Wirtschaftsbericht auf den Konten erscheinen und daß Einzelkosten zum Teil vorher und die zugehörigen Werkkosten zum Teil nachher auf den Konten der Wirtschaftsführung im weiteren Sinne behandelt werden, erklärt sich daraus, daß z. B. die Werkkosten die RAW wirtschaftlich belasten und deshalb nicht schon vorher ausgebucht werden können. Die gleichen Gründe sind nach der BVW auch für die Verbuchung der gesamten Kosten der Fahrzeugausbesserung (Einzel- und Werkkosten) in der zweiten Kontengruppe maßgebend, da sämtliche Ausbesserungskosten des Fahrzeugparks die RAW haushaltsmäßig belasten.

Beurteilt man den Charakter der Titelkonten in ihrer Gesamtheit nach ihrer ursprünglichen Aufgabe, den Wirtschaftsabschluß und damit die Verlust- und Gewinnrechnung des Werks aufzustellen, so sind die Konten der Wirtschaftsführung im weiteren Sinn gegenüber denjenigen der Hauptkassenbuchführung keine Gegenkonten, da auf den Einnahme-

[1]) BVW § 30, Seite 40/41.

titeln die gleichen Einnahmebuchungen und auf dem Ausgabetitel 16 W die gleichen Ausgabeabsetzungen vorgenommen werden wie bei der GDW. Mit den Konten der Wirtschaftsführung der empfangenden Reichsbahnstellen verglichen, sind die Konten insofern Gegenkonten, als die Vereinnahmungen durch Ausgabeabsetzungen dort tatsächliche Ausgabebuchungen hervorrufen. Nicht in gleichem Sinne kann man aber von Gegenkonten sprechen, wenn die Einnahmeverbuchungen bei den leistenden RAW auf den Einnahmetiteln erfolgen, denn die Empfangsstellen verbuchen diese den „tatsächlichen" Einnahmen entsprechenden Ausgaben auf den Ausgabetiteln, die gegenüber den Einnahmetiteln anders gegliedert sind und auch verschiedenartige Bezeichnungen haben. Hier tritt übrigens der Fall ein, daß sowohl bei der leistenden Stelle wie auch bei der Empfangsstelle die Kosten als Ausgaben verbucht und durch die Uebernahme der Werte der Wirtschaftskontrolle in den Abschluß der Hauptkassenbuchführung bei dem leistenden wie bei dem Empfangsbezirk als Ausgaben ausgewiesen werden. Durch die Summation der Ausgaben der sämtlichen Bezirke wird dadurch eine Aufblähung hervorgerufen, die in nicht unbedenklicher Weise das Bild der Ausgabegestaltung verschleiert.

Die Konten der Wirtschaftsführung im weiteren Sinne haben heute für die RAW nicht mehr die gleiche Bedeutung, wie sie diesen in der BDW zugedacht ist, da eine Aufstellung der Werkbilanz nicht mehr erfolgt und der Abschluß der Wirtschaftsbücher nicht mehr zu dem sogenannten Wirtschaftsabschluß führt, der, wie gesagt, zugleich die Gewinn- und Verlustrechnung der RAW darstellte. Auch ist das frühere Wirtschaftsbuch I (Einnahmebuch), auf dessen Titeln die „tatsächlichen" Einnahmen verrechnet wurden, weggefallen. Diese Maßnahmen sind darin begründet, daß „die Einzel- und Werkkosten der Fertigung allgemein durch Absetzung von den Ausgaben vereinnahmt werden und die wirklichen Einnahmen, z. B. aus dem Verkauf von Altstoffen, zufälliger Natur sind".[1])

An dieser Stelle sei nochmals besonders darauf hingewiesen, daß Umbuchungen auf Grund von Umbuchungsnachweisen nur insofern auf den Titeln und eventuell auf anderen Rechnungen der BDW bezw. der ihnen zugrundeliegenden Konten vorgenommen werden können, als solche in der BDW geführt werden. Vorschuß- und Vorratskonten in dem in der DRG-Buchhaltung gebrauchtem Sinne sind aber nicht in der Werkbuchhaltung, sondern in der Hauptkassenbuchhaltung eingerichtet. Die Darstellung von Schäfer-Kaiser[2]) ist deshalb nicht geeignet, Klarheit über den Buchungsgang in der Werkbuchhaltung zu schaffen, da die beiden Autoren ohne nähere Erläuterungen davon sprechen, daß

[1]) Verfügung der HV vom 28. Dez. 1931 — 44 Kaow 68 — Abschnitt IV, Seite 2.

[2]) Schäfer-Kaiser, a. a. O., Abschnitt H, Ziffer 7, Seite 49.

„nach Fertigstellung der Abrechnung . . . . monatlich umzubuchen" sind „a) die Kosten der verbrauchten Werkstoffe vom Betriebsvorratskonto auf Titel 15 W 1, 2" usw. usw. Offenbar haben die beiden Autoren den Buchungsgang der Hauptkassenbuchhaltung oder den Inhalt der Umbuchungsnachweise, die ja Unterlagen für die Hauptkassenbuchungen sind, ins Auge gefaßt; es ist dies jedoch nicht besonders hervorgehoben.

bbb) Die Anlagekonten.

11) Allgemeines.

Die Anlagekonten haben gemeinsam, daß sie sich mit den Werten der Werkanlagen befassen. Sie unterscheiden sich voneinander grundsätzlich dadurch, daß sie einerseits nur Bestandsänderungen aufnehmen und andererseits Bestandsbewegungen und Bestände buchen. Entsprechend den Vorschriften der BVW kann man die der Buchhaltung zugrundeliegenden Konten einteilen in:

1. das Anlagezuwachskonto,
2. die Konten der Anlageveränderungen der Kostenstellen,
3. die Anlagekonten der Kostenstellen,
4. das Gesamtanlagekonto.

Hierzu ist zu bemerken, daß die Konten unter 2 und 3 jeweils in dem gleichen Formular für eine Kostenstelle ihren Ausdruck finden. Die Scheidung in zwei Konten erwies sich aber deshalb als notwendig, weil das Konto 3 in einer besonderen Zusammenstellung am Schlusse der Liste vorgenommen wird und dort anstatt am Anfang zum erstenmale die Bestandswerte des Vormonats oder Vorjahres und die Endbestände am Schlusse des Monats eingetragen werden. Daneben war für die Trennung noch maßgebend, daß die Konten 2 sogenannte „bewegte Konten" sind, während die Konten 3 „ruhende Konten" darstellen.[1]) Die einzelnen Kontengruppen unterscheiden sich voneinander dadurch, daß in den beiden ersten nur Veränderungen und in den beiden letzten die Bestände, bei Konto 4 außerdem noch die Veränderungen gebucht werden. Außerdem zerfallen die Konten 2 und 3 in Kostenstellen, sodaß diese als Unterkonten anzusehen sind, während die Konten 1 und 4 nicht weiter in Unterkonten gegliedert sind, sondern nach Kostenarten, bei 1 nach Titeln, Selbstanfertigung und Beschaffungen und bei 4 nach Kostenstellen, verbuchen. Als weitere Unterkonten kommen für die Konten 2, 3 und 4 die Anlagearten: Grundstücke, Gebäude, bauliche Anlagen, Rohrleitungen, Gleisanlagen, elektrische und maschinen-

[1]) Die Begriffe „bewegte" und „ruhende" Konten decken sich nicht ganz mit denjenigen Schmalenbachs. Schmalenbach faßt den Begriff weiter, indem er im allgemeinen auf den ruhenden Konten nur Buchungen am Jahresende zuläßt. Ausnahmen hiervon können allerdings auch nach seiner Auffassung gemacht werden, Schmalenbach, „Der Kontenrahmen", Leipzig 1930, Seite 17 und 20.

artige Anlagen, Werkzeuge, Geräte, sonstige Anlagen in Betracht, da in den Formularen entsprechende spaltenmäßige Unterteilungen vorgesehen sind.

Die Verbindung dieser Konten mit der Buchhaltung der vorgesetzten RBD wird durch Umbuchungsnachweise hergestellt, deren Ausfertigung schon im vorigen Kapitel besprochen wurde.[1]) Das Anlagezuwachskonto erhält seine Werte von den Titelkonten der Betriebsrechnung, wo die Beträge durch Ausgabeabsetzung vereinnahmt werden, und der Vermögensrechnung. Eine besondere Verbindung der Konten der Anlageveränderungen und der Anlagebestandskonten mit der GDW bedarf es nicht, da die Anlageveränderungen bezüglich des Anlagezuwachses durch die vorerwähnten Umbuchungsnachweise und bezüglich der übrigen durch sogenannte „Benachrichtigungen"[2]) von Bezirk zu Bezirk bei den GDW zur Verbuchung gelangen und die Bestände an sich schon bei den GDW verrechnet sind. Außerdem erhalten die GDW Kenntnis von dem monatlichen Stand der Anlagen durch eine Abschrift der Anlagezuwachs- und Anlagerechnung.

22) Das Anlagezuwachskonto.

Auf diesem Konto wird der Anlagezuwachs verbucht, der aus der Selbstanfertigung und direkten Beschaffung herrührt. Es fallen sonach nicht darunter die Anlageveränderungen, welche durch die bezirksweise Ueberweisung von Anlagen entstehen. Die Werte setzen sich zusammen aus den bei den Titeln der Betriebsrechnung verbuchten und auf Anlagezuwachs fallenden Teilen sowie den in der Vermögensrechnung eingetragenen Werten. Die Ueberträge aus diesen Rechnungen bezw. den durch sie vertretenen Konten erfolgen nicht in Einzelbeträgen, sondern summarisch für die einzelnen Titel und unterteilt nach Beschaffungen und Selbstanfertigung. Die Vorsammlung der nicht in der Betriebsrechnung anfallenden Anteile des Anlagezuwachses geschieht, wie daraus hervorgeht, in den bisher für die Vermögensrechnung vorgeschriebenen Büchern, im Bereich der ehemals preußisch-hessischen Staatseisenbahnen in dem Ausgabetagebuch, dem Wirtschaftsbuch D und den erforderlichen Hilfsbüchern.[3]) Dem Anlagezuwachskonto ist demnach ein Konto Vermögensrechnung vorgelagert, auf dem alle für dieses aufgekommenen Ausgaben und auch Einnahmen[4]) verrechnet werden. Bemerkenswert ist, daß bei den Ausführungen für die Vermögensrechnung nicht nur Anlagezuwachs entsteht, sondern auch

---

1) Vergl. Ausführungen Seite 114 ff.

2) AbrV 3, Ausgabe 1930, Seite 31, § 21; Anlage hierzu AbrV 3 (1930), Seite 137, Anlage 13.

3) BVW § 26, Absatz 2, Seite 34.

4) Ueber die Gliederung vergleiche die Ausführungen über die „Arten und Gliederung des Wirtschaftsplans", Seite 18.

Leistungen anfallen, die nach den Bestimmungen als Erneuerungen der Anlagen aufzufassen sind. Die auf die Erneuerung fallenden Ausgaben werden daher nicht in die Anlagezuwachsrechnung bezw. das Anlagezuwachskonto übernommen, sondern in der Betriebsrechnung bei den Ausgaben für die Erneuerung nachgewiesen und dementsprechend umgebucht. Die Ergebnisse des Anlagezuwachskontos werden nach der Uebernahme der restlichen Einnahmen und Ausgaben des Kontos Vermögensrechnung sowie der aus der Betriebsrechnung resultierenden Anteile auf die nachfolgenden Konten der Anlageveränderungen übertragen und dort nach Aufrechnung der Einnahmen mit den Ausgaben unter den Zugängen weiter behandelt.

aa) Die Konten der Anlageveränderungen der Kostenstellen.

Außer den im Vorkonto erwähnten Anlageveränderungen können die Werkanlagen durch Zu- und Abgänge anderer Art vermehrt oder vermindert werden, z. B. durch Ueberweisungen von anderen Reichsbahnstellen, Abgaben des eigenen Werks an andere Werke oder Bezirke, Verkäufe an Dritte und den Uebergang von einer Kostenstelle auf eine andere Kostenstelle innerhalb des Werks. Der Verbuchung dieser Veränderungen sowie der durch das Anlagezuwachskonto festgestellten Anlagezugänge widmen sich die Konten der Anlageveränderungen, die für jede Kostenstelle angelegt werden.

Zur Darstellung gelangen nicht alle Bestandsveränderungen, da hierdurch die Zahl der Buchungen einen außerordentlich großen Umfang erreichen würde. Zur Verminderung hat man daher Wertgrenzen bestimmt, unter denen eine buchmäßige Verrechnung nicht stattzufinden hat. So sind die Ueberweisungen von Anlageteilen von Bezirk zu Bezirk im Werte bis zu 2000 Mark nicht bei dem Anteil am Reichsbahnvermögen auszugleichen, sondern nach § 6 der AbrV 6 über die Haft abzurechnen. Ueberweisungen von Werk zu Werk innerhalb des eigenen Bezirks werden aber, wenn auch die Wertgrenze von 2000 Mark nicht erreicht ist, abgerechnet und deshalb auf den Anlageveränderungskonten verbucht. In diesem Falle sind die Gegenstände mit dem gleichen Wert bei dem empfangenden Werk zu übernehmen wie sie bei dem abgebenden Werk zu Buch standen.[1]) Dagegen werden sämtliche seit dem 1. Jan. 1926 als Vermehrung beschafften Geräte im Einzelwert bis 100 Mark und maschinellen Anlagen im Einzelwert bis 2000 Mark nur mengenmäßig und nicht wertmäßig ausgeglichen, da diese als Unterhaltungskosten behandelt wurden. Alle anderen Uebergänge von Vermögensteilen, deren Wert auf den Zeitraum eines Monats bemessen den Betrag von 2000 Mark übersteigen, sind wertmäßig auszugleichen. Das ab-

[1]) Verfügung der HV vom 3. November 1932 — 41 kb 3, 289 —.

gebende Werk bezw. der Abgabebezirk setzt als Wert für die Abgabe von alten Anlagen, die vor dem 1. Jan. 1926 beschafft oder hergestellt wurden, den früheren Uebernahmewert und für die neuen Anlagen, die nach dem 1. Jan. 1926 beschafft oder hergestellt wurden, die Beschaffungskosten bei seinem Anteil am Reichsbahnvermögen ab. Bei dem Empfangsbezirk werden die Anlagen nach dem Zeitwert übernommen. Der Zeitwert wird nach folgender Formel berechnet:

$$Z = (n-l) \text{ mal } k : n$$ [1]

Hierbei bedeutet n die durchschnittliche Benutzungsdauer in $1/12$ Jahren, l das Lebensalter in Jahren und k die vom Abgabenbezirk ermittelten Herstellungs- oder Beschaffungskosten bei der letzten Erneuerung, oder, falls eine solche nicht vorgenommen wurde, die erstmaligen Kosten, oder, wenn diese nicht festgestellt werden können, die Durchschnittswerte. Beim empfangenden Bezirk werden die Anlagen in der Anlagerechnung mit dem Zeitwert übernommen und der Durchschnittswert oder die Beschaffungskosten in der Bilanz gebucht. Unterschiede hieraus werden, wenn der Zeitwert höher als der Durchschnittswert oder die Beschaffungskosten ist, auf das Wertverbesserungskonto, im umgekehrten Fall auf ein Rückstellungskonto übernommen. Die beiden letzteren Konten werden aber nur bei den Reichsbahndirektionen geführt. Gehen Werkanlagen innerhalb des Werks von einer Kostenstelle auf die andere Kostenstelle über, so sind auch die Werte unter 2000 Mark auszugleichen. Zu diesen Uebergängen innerhalb des Werks gehören auch die Veränderungen aus der vorübergehenden Abstellung von Anlagen, bei welcher als empfangende Kostenstelle die Allgemeinkostenstelle „Werk als Ganzes" in Betracht kommt. Werden diese Anlagen späterhin überwiesen oder an Dritte verkauft, so gelten die obigen Bestimmungen, oder bei Verkauf die jeweiligen Entscheidungen der geschäftsführenden RBD. Vorzeitig unbrauchbar gewordene Anlagen, für welche Ersatz nicht beschafft wird, werden der Allgemeinkostenstelle mit dem „Buchwert"[2] und, falls eine Erneuerung stattgefunden hat, ohne Wert überwiesen.

Die Endwerte der Zu- und Abgänge werden durch Addition für sich festgestellt und auf die folgenden Konten übertragen.

44) Die Anlagekonten der Kostenstellen.

Die Anlagekonten der Kostenstellen haben, wie ihre Bezeichnung schon aussagt, die Aufgabe, die Bestände der Kostenstellen am Schlusse eines jeden Monats festzustellen. Ihre Zahl richtet sich nach den in

[1]) Entnommen Schäfer-Kaiser, Das Rechnungswesen bei den RAW, Berlin 1932, Seite 41.

[2]) Vergl. meine Ausführungen über Buchwert bei Besprechung der folgenden Anlagekonten Seite 137.

einem Werk auf Grund der in der BVW gegebenen Richtlinien über den Kostenstellenplan eingerichteten Kostenstellen. Sie erhalten teilweise ihre Werte aus den Konten der Anlageveränderungen und aus dem Abschluß der Anlagekonten des Vormonats. Da die ersteren erst am Schlusse des Monats abgeschlossen werden können, finden auch die Belastungen der Anlagekonten erst am Monatsende statt. Die Uebernahme der Bestände aus dem Vormonat wäre ohne weiteres zu Beginn des Monats möglich, da die Ergebnisse schon in diesem Zeitpunkt vorliegen. Die praktische Durchführung erlaubt aber die Verbuchung der Anlagebestände erst am Schlusse eines Monats, sodaß sowohl die Anlageveränderungen wie auch die Bestände des Vormonats im gleichen Zeitpunkt eingetragen werden. Die Konten haben demnach den Charakter von ruhenden Konten im weiteren Sinne. Praktisch werden, worauf ich jetzt schon hinweisen möchte, die Anlagekonten der Kostenstellen auf dem gleichen Formular wie die Konten der Anlageveränderungen der Kostenstellen dargestellt und zwar am Schlusse der einzelnen Listen in Form von besonderen Zusammenstellungen. Die Anlagebestände, welche früheren Zeiträumen entstammen, erscheinen auf den Anlagekonten entweder mit dem Beschaffungswert oder mit dem Wert, der in der Eröffnungsbilanz am 1. April 1927 für sie ermittelt wurde. Diese Konstanz der Werte ist dadurch bedingt, daß die DRG in ihrer Eigenschaft als Betriebsgesellschaft, welche kein Eigentum an dem übernommenen Reichsbahnvermögen besitzt, sondern nur das Betriebsrecht ausübt, verpflichtet ist, die Anlagen in betriebstüchtigem Zustand zu erhalten und dementsprechend zu „erneuern“.[1])

---

[1]) BVW § 13, Absatz 3, Seite 14.

Meines Erachtens kann zwischen der kaufmännischen Abschreibung und der Erneuerung im Sinne der Reichsbahnvorschriften ein derartig strenger Unterschied nicht gemacht werden. Das Argument, daß bei Privaten Abschreibungsbeträge zurückgestellt würden, während bei der DRG in entsprechender Höhe Ersatzbeschaffungen usw., eben diese Erneuerungen, vorgenommen werden müßten, ist nicht durchschlagend, da auch bei den Privaten die Anlagen in der Höhe der Abnutzung ersetzt werden müssen. Es steht allerdings im freien Ermessen des einzelnen Unternehmers, wann und in welcher Höhe er den Anlagebestand ergänzen will, indirekt wird er aber durch das Schwinden seiner Konkurrenzfähigkeit, das Absinken der Betriebsrente und in letzter Konsequenz durch die Gefahr des vollkommenen Erliegens der Betriebstätigkeit automatisch zur Erneuerung gezwungen. Seine Freiheit ist daher theoretisch zu verstehen, denn praktisch ist sein Handeln durch unumgängliche Betriebsnotwendigkeiten eingeengt. Als ordentlicher Betriebswirt muß auch er seine Anlagen ergänzen, wenn die Betriebsbedürfnisse es erheischen. Daß er zunächst Betriebsrücklagen schaffen muß, während die DRG direkt erneuern kann, ist mehr in der Größe des Betriebs und darin bedingt, daß der Reichsbahnbetrieb von der DRG schon als im Fluß befindlicher Großbetrieb übernommen wurde, bei dem alljährlich ein gewisser Teil der Anlagen ersetzt werden muß. Mit anderen Worten, wäre die Reichsbahn von der Gesellschaft schon bei Eröffnung des Betriebs übernommen worden, so hätte die DRG von der Gründung an entsprechende Betriebsrücklagen vornehmen müssen. Dieser Umstand dürfte aber eher

Bei Einführung der BVW wurde in den Bewertungsvorschriften [1]) für die Eröffnungsbilanz bestimmt, daß die Grundstücke mit dem gemeinen Wert angesetzt und die übrigen Anlagen entweder mit dem sogenannten „Buchwert" oder dem geschätzten „Zeitwert" zu übernehmen sind. Da jedoch bei der Uebernahme des zu verwaltenden Reichsbahnvermögens die Gesamtbewertung nicht auf Grund der einzelnen Anlagewerte (von unten nach oben) erfolgte, sondern das Reichsbahnvermögen in einem Gesamtbetrag ohne Rücksicht auf die Einzelwerte von der DRG übernommen wurde, so konnten sich Differenzen zwischen dem Uebernahmewert und dem nach den obigen Vorschriften ermittelten Gesamtwert ergeben. Deshalb wurde für die RAW weiter angeordnet, daß im Falle der Zuteilung des Wertes der Werkanlagen in Form eines festen Gesamtbetrags bei Nichtübereinstimmung der nach den Bewertungsvorschriften sich ergebenden Werte mit dem zugeteilten Pauschalwert die Werte der einzelnen Anlagearten (Anlage 2 des Anhangs I BVW) solange anteilmäßig zu verringern oder zu erhöhen sind, bis die zugeteilte Pauschalsumme durch Addition der Einzelwerte erreicht ist.

Unter Buchwert im Sinne der Vorschriften der BVW ist etwas anderes zu verstehen als man gemeinhin darunter begreift. [2]) Der Buchwert der BVW ist ein mit Hilfe von Abschreibungssätzen korrigierter Wiederbeschaffungswert am Tage der Eröffnungsbilanz. Zu seiner Feststellung wurden zunächst auf Grund von gültigen Preislisten oder „nach dem Rauminhalt oder der Grundfläche, nach laufenden Metern . . . . usw." [3]) die „Neuwerte", d. s. die Wiederbeschaffungswerte am Bilanzstichtag ermittelt. Von diesen Neuwerten waren dann „Abschreibungen bis zum Tage der Eröffnungsbilanz in gleichmäßigen Jahresbeträgen abzuziehen" [4]), um die Neuwerte entsprechend der Wertminderung durch Altern, Abnutzung und Veraltern zu berichtigen. Die Höhe der Abschreibungen richtete sich nach der voraussichtlichen Ver-

---

für die begriffliche Unterscheidung der DRG zwischen Erneuerung und Abschreibung sprechen als dagegen. Allein es ist zu bedenken, daß Spitzen übrig bleiben, die daraus entstehen, daß der Gesamtbetrag der Soll-Erneuerung nicht restlos Verwendung finden kann. Diese Spitzen werden zwar nicht in Form von Rückstellungen ausgewiesen, sondern bei dem Schuldendienst und den sonstigen Lasten verrechnet. Hierdurch und mit Rücksicht auf die zwingende Notwendigkeit der Erneuerung des Anlagenparks dürfte aber durch die DRG selbst anerkannt sein, daß eine Besonderheit nicht vorliegt, welche die Einführung des Begriffs Erneuerung rechtfertigen würde.

1) BVW Seite 58, Anhang I, § 2, Ziffer 3 und 4.

2) Isaac, Bilanzen. In dem Lehrbuch „Die Handelshochschule", Band 1, Kap. III, Seite 608: „Der Buchwert ist weiter nichts als ein Anschaffungswert, der um irgendwelche Ab- oder vielleicht auch Zuschreibungen korrigiert ist. Man spricht überhaupt von einem Buchwert im Sinne eines Anschaffungswerts, den man bei der Bewertung maßgebend sein läßt."

3) BVW Seite 58, Anhang I, § 2, Ziffer 3a.

4) Ebenda Seite 59.

wendungsdauer der technischen und wirtschaftlichen Verwendungsfähigkeit. Der hieraus sich ergebende Tageswert wurde aber durch die Anwendung von festen Abschreibungssätzen für das gesamte Reichsgebiet verwässert, da man solche im Interesse der Gewährleistung eines einheitlichen Verfahrens verwenden zu müssen glaubte. Als jährliche Abschreibungssätze wurden zur Ermittlung der Buchwerte folgende Sätze verwendet:

Bei Gebäuden und baulichen Anlagen	2%
Rohrleitungen	5%
Gleisanlagen	3%
Elektrische und maschinenartige Anlagen . .	6%
Werkzeuge und Geräte von kurzer Nutzungsdauer	50%
Werkzeuge und Geräte von langer Nutzungsdauer	10%
Meßwagen und andere Anlagen	6%

Der Zeitwert war dann anzusetzen, wenn der Ermittlung des Buchwertes besondere Schwierigkeiten entgegenstanden, etwa deshalb, weil das Beschaffungsjahr nicht mehr bekannt war oder, wenn in besonderen Fällen der Zeitwert einer Anlage nach ihrer technischen Verwendungsfähigkeit erheblich von ihrem Buchwert abwich. In solchen Fällen war der Zeitwert für den Stichtag der Eröffnungsbilanz zu schätzen, wobei als Anhalt die voraussichtliche Nutzungsdauer und die am Bilanzstichtage gültigen Preise aus Preislisten dienen sollten.

Die Werte waren für die Zeit vor dem 31. Dezember 1926 und für die Zeit vom 1. Januar 1927 bis 31. März 1927 gesondert zu ermitteln. Grund hierfür war, daß verschiedene Sätze für die Verzinsung der Anlagen der einzelnen Jahre in Anwendung kommen.[1] Aus dem gleichen Anlaß wurden auch die Werte getrennt für die einzelnen Kostenstellen ermittelt und schließlich in die Nachweise der Werkanlagen eingetragen, um in der Werkkostenermittlung den Schuldendienst berechnen zu können, da damals bei den Werkkosten der Schuldendienst einbezogen wurde.

Außer diesen Werten sind in den Beständen des Vormonats die Werte enthalten, welche aus Veränderungen früherer Perioden (Anlagezuwachs und Zugängen aus Ueberweisungen usw.) resultieren. Ihre Bewertung deckt sich daher mit den im vorerwähnten Konto der Anlageveränderungen besprochenen Wertberechnungen. Die auf den Anlagekonten zu verbuchenden Anlageveränderungen werden hierbei summarisch für Zu- und Abgänge behandelt. Die Ergebnisse der einzelnen Anlagekonten der Kostenstellen werden nach Verbuchung aller Posten und Aufrechnung allmonatlich in das nachfolgende Konto übertragen.

[1]) Vergl. hierüber meine Ausführungen über den Schuldendienst im Abschnitt Hauptkassenbuchhaltung unter bbb) Die Konten des kassenabrechnungsmäßigen Abrechnungsverkehrs.

55) Das Gesamtanlagekonto.

Das Gesamtanlagekonto faßt die Ergebnisse aller Anlagekonten in einem einzigen Konto zusammen. Eine Unterteilung in Unterkonten erfolgt ebenso wie bei den beiden vorbehandelten Anlagekonten (Konto der Anlageveränderungen und Anlagekonten der Kostenstellen) nach Anlagearten, auf die bei den allgemeinen Ausführungen über die Anlagekonten hingewiesen wurde. Die Endwerte werden dann den GDW mitgeteilt und dienen dort der Kontrolle der lückenlosen Verbuchung. Die Aufstellung besonderer Buchungsanweisungen über die Veränderungen und die Bestandswerte erübrigt sich, da bei der GDW die Bestandswerte des Vormonats in deren Anlagerechnung eingetragen sind und die Anlageveränderungen auf Grund von „Benachrichtigungen" und Umbuchungsnachweisen über den Anlagezuwachs verbucht werden.

bb) Die Bücher der Werkbuchhaltung.

aaa) Die Wirtschaftsbücher.

Der Durchführung der Wirtschaftsbuchungen im engeren und im weiteren Sinne dienen die Wirtschaftsbücher der Betriebs- und Vermögensrechnung. Daneben werden noch Hilfsbücher geführt, welche die Wirtschaftsbücher ergänzen und teilweise eingehender behandeln. Die Einteilung der Wirtschaftsbücher und der materielle Inhalt haben seit Einführung der BVW verschiedentlich Wandlungen durchgemacht. Das ursprünglich für die Verbuchung der tatsächlichen Einnahmen auf den Einnahmetiteln vorgesehene Wirtschaftsbuch I ist ebenso wie das Wirtschaftsbuch V, in welchem die früher bei den Werkkosten eingerechneten Aufwendungen für den Schuldendienst verbucht wurden, gänzlich weggefallen. Rein äußerlich werden nicht mehr die Wirtschaftsbücher I, II, III usw. geführt, sondern die Wirtschaftsbücher A, B über den Titel 15 W, Ziffer 2 und 4, [1]) usw. sowie Hilfsbücher hierzu. Inhaltlich hat sich außerdem in der Verteilung der einzelnen Verrechnungsstellen auf die Wirtschaftsbücher gegenüber früher manches geändert, was schon allein aus der Tatsache hervorgeht, daß heute eine größere Zahl von Wirtschaftsbüchern geführt wird. Andere Aenderungen sind dadurch eingetreten, daß die einzelnen Titel zum Teil einen anderen Inhalt erhalten haben und die Buchungsart zum Teil eine andere geworden ist. So haben insbesondere die Titel 14 und 15 W eine Wandlung erfahren und die Bedeutung des Titels 16, Ziffer 2², für die Verbuchung der Werkkosten ist durch die Ausdehnung des Prinzips der Verrechnung der Einnahmen in Form von Ausgabeabsetzungen gestiegen. Weiterhin hat die RBD Kassel mit Rücksicht auf die schwierige Durchführbarkeit der Bestimmungen der Hauptverwaltung über die Abstimmung zwischen der Werkkostenermittlung und den Ergebnissen der Wirtschaftsführung

[1]) Verfügung der HV vom 28. Dezember 1931 — 44 Kaow 68 —.

angeordnet, daß die heute nicht mehr im Wirtschaftsbuch A erscheinenden Ausgaben (Anteilskosten der GDW) in einem besonderen Hilfsbuch zum Wirtschaftsbuch A verbucht werden.[1]) Entsprechend der doppelten Aufgabe der Wirtschaftsführung der BDW sind die Buchungen in den Wirtschaftsbüchern, in denen sowohl die Konten der reinen Wirtschaftsführung als auch die Konten der Kostenabrechnung zusammen zu behandeln sind, in zwei getrennten Abschnitten durchzuführen. Der erste Abschnitt umfaßt alle Buchungen der Wirtschaftsführung im engeren Sinne und liefert durch einen Abschluß (Zwischenabschluß) alle Zahlen für den Wirtschaftsbericht. Im zweiten Abschnitt werden die Buchungen der Ergebnisse der Kostenabrechnung fortgesetzt bis alle Beträge gebucht sind. Die Beträge werden in je einer Spalte für jeden Titel, Ziffer und Unterziffer und außerdem nach Anschlägen und Buchungsnummern getrennt verbucht. Die Einnahmebuchungen sind heute mit Ausnahme der Verbuchungen der tatsächlichen Einnahmen, welch letztere übrigens mit dem Verzicht auf die Aufstellung eines Wirtschaftsabschlusses durch die Aufgabe des Wirtschaftsbuchs I ganz ausfallen, durch Absetzung der Einnahmen von den Ausgaben vorzunehmen. Die Absetzungen werden hierbei durch Eintragungen mit roter Tinte hervorgehoben. Auf den einzelnen Verrechnungsstellen erscheinen die Kosten der Arbeitsleistungen im allgemeinen nicht in der Trennung in direkte und indirekte Kosten. Die Kosten sind vielmehr entsprechend der Einteilung des Wirtschaftsplans nach Ausgabenarten auf den Titeln zu buchen. Werkkosten zu den Einzelkosten auf einem Titel erscheinen allerdings dann, wenn Umbuchungen von Werkkosten auf andere Konten oder Reichsbahndienststellen vorgenommen werden. Die Werkkosten kommen dann auf dem Ausgabetitel 16, Ziffer 2², in einem Betrage zur Verrechnung.

Der Aufbau und die Gliederung der Wirtschaftsbücher ist heute denjenigen der anderen Reichsbahnämter angeglichen und zwar werden als Wirtschaftsbücher folgende geführt:

1. Ein Wirtschaftsbuch A über die Ausgabetitel 5 W bis 12 W der Betriebsrechnung. In diesem sind für folgende Titel, Ziffern und Unterziffern die Ausgaben zu verbuchen:

Titel 5 W	Ziffer	2¹ᵃ	Löhne der Hilfskräfte im Beamtendienst
„ 5 „	„	2¹ᵇ	Löhne der Schreibkräfte
„ 6 „	„	1	Reisekosten
„ 7 „	„	3²	Stoffersparnisprämien
„ 7 „	„	4	Unterrichtserteilung
„ 7 „	„	7	Kassenverlustentschädigung
„ 12 „	„	8	Jugendpflege
„ 12 „	„	10²	Persönliche und sächliche Kosten der Arbeiterbetriebsräte.

[1]) Verfügung der RBD Kassel vom 19. Januar 1932 — 66 St 13 Kaow/W —.

2. Ein Wirtschaftsbuch B über die Ausgabetitel 13 W, 18 W und 19 W der Betriebsrechnung. In diesem sind nachzuweisen die Ausgaben bei:

Titel 13 W	Ziffer	1	(Urb und Erb) Unterhaltung und Erneuerung der Ausstattungsgegenstände
„ 13 „	„	2^1	Drucksachen, Schreib- und Zeichenwaren
„ 13 „	„	2^2	Kohlen, Koks und Preßkohlen
„ 13 „	„	2^3	Sonstige Betriebsstoffe
„ 13 „	„	3	Bezug von Wasser, Gas und Elektrizität aus fremden Werken
„ 13 „	„	4	Bahneigene Dienst- und Schutzkleidung
„ 18 „	„	1	Steuern
„ 19 „	„	2	Fernsprechgebühren
„ 19 „	„	3	Bekanntmachungen, Gerichtskosten, Eichgebühren
„ 19 „	„	5	Kosten hauswirtschaftlicher Art, Reinigung der Diensträume
„ 19 „	„	18	Sonstige und unvorhergesehene Ausgaben.

3. Ein Hilfsbuch zum Wirtschaftsbuch A unter Verwendung des Vordrucks des bisherigen Wirtschaftsbuchs II über folgende Ausgaben:

Titel 1 W			Besoldungen der planmäßigen Beamten
„ 2 „			Dienstpostenzulagen
„ 3 „			Leistungszulagen
„ 4 „			Bezüge der außerplanmäßigen Beamten
„ 5 „	Ziffer	1	Bezüge der Angestellten
„ 7 „	„	3^1	Allgemeine Dienstprämien
„ 8 „			Unterstützungen für Beamte
„ 10 „			Unterstützungen für Arbeiter
„ 12 „	„	2^1	Zuschüsse zur Beamtenkrankenversorgung
„ 12 „	„	2^2	Zuschüsse zu Arbeiterkrankenkassen
„ 12 „	„	3	Zuschüsse zur Arbeitslosenversicherung
„ 12 „	„	4^1	Zuschüsse zur Abteilung A der Arbeiterpensionskasse
„ 12 „	„	4^2	Zuschüsse zur Abteilung B der Arbeiterpensionskasse
„ 12 „	„	4^3	Zuschüsse zur Angestelltenversicherung.

Ferner sind in dem Hilfsbuch zu verrechnen:

a) sämtliche dem Werk monatlich von der RBD Kassel zugeschiedenen Anteilkosten für die Ausgabetitel 1 W bis 19 W,

b) die Gemeinkosten der Vorhaltung in einer besonderen Spalte in einem Betrag,

c) die bei Titel 16 W, Ziffer 2^2, zu buchenden Werk- und Lagerkosten von anderen Werken des eigenen Bezirks.

4. Ein Wirtschaftsbuch über den Ausgabetitel 14 W der Betriebsrechnung. Dieses umfaßt die folgenden Ziffern und Unterziffern des Titels 14 W:

Ziffer 1	Unterziffer 1	(Urb)	Löhne der Bahnunterhaltungsarbeiter
" 2	" 2	(Urb)	Baustoffe u. Stoffe der elektr. Anlagen
" 2	" 3	(Urb)	Sonstige Ausgaben
" 4		(Erb)	Erneuerung der sonst. baulichen Anlagen, getrennt nach Löhnen, Stoffen und sonstigen Ausgaben.

5. Ein Wirtschaftsbuch über den Ausgabetitel 15 W, Ziffer 2 und 4, der Betriebsrechnung. In ihm werden die Kosten für die Unterhaltung und Erneuerung der Maschinen und maschinenartigen Anlagen verbucht, und zwar bei Titel 15 W, Ziffer 2 (Urb), die Ausgaben für Unterhaltung der Maschinen und maschinenartigen Anlagen, und bei Titel 15 W, Ziffer 4 (Erb), die Ausgaben für die Erneuerung der Maschinen und maschinenartigen Anlagen.

   In beiden Fällen sind die Buchungen getrennt nach Löhnen, Stoffen und sonstigen Ausgaben vorzunehmen.

6. Ein Wirtschaftsbuch über den Ausgabetitel 15 W, Ziffer 1, der Betriebsrechnung, in welchem zunächst alle direkte Kosten der Fertigung nachzuweisen sind. Die Buchungen haben in getrennten Abschnitten zu erfolgen für:

Titel 15 W	Ziffer	1^1	die Löhne
" 15 "	"	1^2	die Werkstoffe
" 15 "	"	1^3	die Ersatzstücke
" 15 "	"	1^4	die Aufarbeitung
" 15 "	"	1^5	die Sonderkosten der Fertigung
" 15 "	"	1^6	die sonstigen Ausgaben.

   Von diesen vorläufig auf den Titel 15 W, Ziffer 1, bezw. dessen Unterziffern verbuchten Ausgaben sind die Beträge für andere Verrechnungsstellen des eigenen Werks (Buch-Nr. 1a — 1d), für andere Werke und Reichsbahnämter (Buch-Nr. 2a — 2d, 9b und 9c), für Dritte (Buch-Nr. 7c) und für die Vorschuß- und Betriebsvorratskonten (Buch-Nr. 8a und 9a) abzusetzen. Hiernach verbleiben in diesem Wirtschaftsbuch nur noch die Ausgaben für Buchungsnummern 3a — 6c und C übrig. Die bei Buchungsnummer 0 ausgewiesenen Beträge werden dann für jeden Abschnitt am Monatsschluß auf die verbliebenen Buchungsnummern 3a — 6c aufgeteilt.

7. Für besondere Bewilligungen sind noch folgende Hilfsbücher anzulegen:
   1. ein Hilfsbuch für die besonderen Bewilligungen bei Titel 14 W, Ziffer 2^3 (Urb), und Titel 14 W, Ziffer 4 (Erb), der Betriebsrechnung,

2. ein Hilfsbuch für die besonderen Bewilligungen bei Titel 15 W, Ziffer 2 (Urb), und Titel 15 W, Ziffer 4 (Erb), der Betriebsrechnung,
3. ein Hilfsbuch über die Ausgaben der Vermögensrechnung bei Kapitel 1, Titel 3 W (Nab), und Kapitel 3 W (Nab).

Die Buchungen in diesen Hilfsbüchern erfolgen getrennt nach Löhnen, Stoffen und sonstigen Ausgaben. Jede besondere Bewilligung ist durch eine von der GDW festgesetzte Bewilligungsnummer zu kennzeichnen.

8. Für die Verrechnung der Ausgaben der Vermögensrechnung im Bereich der ehemals preußisch-hessischen Staatseisenbahnen ist ein Wirtschaftsbuch D zu führen. In diesem Wirtschaftsbuch sind die Ausgaben nach Kapiteln, die ihrerseits wiederum in Titel, Ziffern und Unterziffern zerfallen, nachzuweisen:

Kapitel 1		Ausgaben für bestimmte allgemeine Zwecke:
„ 1	Titel 1	Schaffung von Wohngelegenheiten für Beamte und Arbeiter der Reichsbahn
„ 1	„ 2	Fortentwicklung der Sicherungs-, Fernmelde- und Rangieranlagen
„ 1	„ 3	Vermehrung der Geräte und dergl.
„ 1	„ 4	für unvorhergesehene Ausgaben
„ 2		Neubauten über 100000 Mark
„ 3		kleinere Bauten (Ergänzung der baulichen und maschinenartigen Anlagen).

bbb) Die Anlagerechnungen.

11) Die Anlagezuwachsrechnung.

Die Anlagezuwachsrechnung wird allmonatlich aufgestellt und weist summarisch den Anlagezuwachs sowohl für den abgelaufenen Monat als auch für das abgelaufene Geschäftsjahr bis Ende des abzurechnenden Monats nach. Die Aufstellung erfolgt nach Abschnitten für die einzelnen Titel 13 W, 14 W, 15 W und der Vermögensrechnung. In allen Abschnitten findet eine Unterteilung nach Kosten der Selbstanfertigung und Ausgaben für Beschaffungen statt. Bei der Selbstanfertigung werden in den Vorspalten die Einzel- wie auch die Werkkosten aufgeführt. Ebenfalls in einer Vorspalte werden die Einnahmen aus der Vermögensrechnung dargestellt und von den Ausgaben in Abzug gebracht. Die Monatsergebnisse werden dann nach Eintragung aller Posten und Aufrechnung in die nachfolgenden Anlagerechnungen der Kostenstellen übernommen, wo sie nach Anlagearten untergegliedert erscheinen.

22) Die Anlagerechnungen der Kostenstellen.

Diese Anlagerechnungen werden getrennt für die einzelnen Kostenstellen geführt und haben die Aufgabe, in getrennten Abschnitten zunächst die Zugänge und Abgänge der Anlagen buchhalterisch nachzuweisen. Die Kopfspalten zerfallen in 3 Abschnitte, die Anlagen aus der Zeit bis 31. Dezember 1926, die Anlagen vom 1. Januar 1927 bis zum Schluß des letzten Geschäftsjahres und die Anlagen vom 1. Januar des laufenden Geschäftsjahres ab. Die Abschnitte sind weiter unterteilt nach Anlagearten, für welche je eine Längsspalte vorgesehen ist. Als Anlagearten kommen in Betracht: Grundstücke, Gebäude, bauliche Anlagen, Rohrleitungen, Gleisanlagen, elektrische und maschinenartige Anlagen, Werkzeuge, Geräte und sonstige Anlagen. Daneben werden bei Ueberweisungen der jährliche Abschreibungssatz, der Abschreibungswert sowie das anteilige Erneuerungssoll eingetragen. Der Abschreibungswert ist der aus dem Abschreibungssatz und dem Uebernahme- oder Abgabewert berechnete Betrag der jährlichen Abschreibung. Die Angabe dieses Wertes wie auch des Erneuerungssolls muß deshalb erfolgen, weil die GDW den RAW jährlich feste Gesamtbeträge für den Erneuerungsaufwand zuteilt und dieser von den RAW im Verhältnis der jährlichen Abschreibungsbeträge auf die Anlagen aufgegliedert werden muß. „Diese Beträge sind zunächst nach dem Verhältnis der jährlichen Abschreibungswerte, die bei Beginn der Vollabrechnung in dem Nachweis der Werkanlagen ermittelt und danach in der Anlagerechnung fortgeschrieben werden, auf die einzelnen Kontenstellen zu verteilen. Später kann bei der Verteilung der Sollbeträge das besondere sachliche Erneuerungsbedürfnis der einzelnen Kostenstellen im Rahmen des Gesamtbetrags berücksichtigt werden.“ [1])

In einem besonderen, jeweils am Schlusse der Anlagerechnungen zu bildenden Abschnitt werden die Bestandswerte des Vormonats, die Zu- und Abgänge im abgelaufenen Monat und die sich hieraus ergebenden Bestände sowie das gesamte jährliche Erneuerungssoll und der Abschreibungswert zusammengestellt. Diese Zusammenstellung entspricht den oben erwähnten ruhenden Konten, da hier zum erstenmal die Anfangsbestände verbucht und die Schlußbestände ermittelt werden. Die erwähnten Rückstellungskonten für Entwertung usw. werden nicht bei den RAW geführt.

33) Die Gesamtanlagerechnung.

Sie ist lediglich eine Zusammenfassung der Anlagerechnungen sämtlicher Kostenstellen. Die Anlagewerte für die Kostenstellen werden wohl auch hier erkenntlich gemacht, erscheinen jedoch als Wertarten und haben nicht den Charakter von Unterkonten. Auch hier werden wiederum

---

1) BVW Seite 14, § 13, 3.

die Anlagearten in Längsspalten getrennt angegeben. Die Eintragungen und Ergebnisse dieser Rechnung bilden die Unterlage für die Errechnung des monatlichen Erneuerungssolls in der Werkkostenermittlung, welcher die Ergebnisse durch vorübergehende Ueberlassung der abgeschlossenen Anlagerechnung mitgeteilt werden. Eine Abschrift der Endergebnisse der einzelnen Anlagearten ist allmonatlich der GDW vorzulegen.

cc) Die Buchungsunterlagen.

Die Buchungsunterlagen der Werkbuchhaltung können eingeteilt werden nach den ausstellenden Stellen, nach dem materiellen Inhalt (je nachdem es sich um Kosten der Fahrzeugausbesserung, Kosten der Aufarbeitung der Tauschstücke, Einzel- oder Werkkosten usw. handelt) oder je nachdem sie in dem Wirtschaftsbuch A oder B usw. verbucht werden. Die Vielzahl der Unterlagen und die oftmals unterschiedliche Verwertung lassen es indessen angebracht erscheinen, bei der folgenden Darstellung den gleichen Weg wie in der BDW zu beschreiten und sie nach dem Zeitpunkt des Anfalls zu behandeln. Diese Art der Darstellung hat überdies den nicht zu unterschätzenden Vorteil, daß sie den Gang der Buchungsarbeiten in den Wirtschaftsbüchern zum Ausdruck bringt.

Die BDW teilt im Abschnitt X[1]) die Buchungsarbeiten in solche bis zum Wirtschaftsrapport und solche für die Abrechnung der Werkleistungen ein, wobei erstere wiederum zerfallen in laufende Arbeiten und Buchungen am Monatsschluß, Umbuchungen innerhalb der Wirtschaftsbücher und andere Umbuchungen, während letztere nach Leistungs- und Kostenarten unterschieden werden.

Als Unterlagen für die laufenden Buchungsarbeiten dienen der Werkbuchhaltung:

1. die im Laufe des Monats eingereichten Lieferantenrechnungen, die sie in den betreffenden Wirtschaftsbüchern verbucht und hierüber Kostenzettel für die Betriebsbuchhaltung ausstellt,
2. die von der Werkkasse eingereichten Nachweise (Anl. 23) über die Besoldungen der Beamten, die sie der Betriebsbuchhaltung zur weiteren Behandlung in der Werkkostenermittlung weiterleitet,
3. die Uebersicht der Empfangsnachweise über den Dienstgutverkehr, die von der Lagerbuchhaltung aufgestellt und nach Auftrags- und Kostenstellennummern gegliedert ist. Die Werkbuchhaltung stellt auch über diese Beträge Kostenzettel für die Zwecke der Betriebsbuchhaltung aus und bucht den Betrag als Sonderkosten der Fertigung in den zutreffenden Wirtschaftsbüchern, im anderen Falle als Werkkosten bei den Betriebsführungskosten.

---

1) BDW §§ 29, 30, Seite 38—41.

4. Für die Veränderungen des Anlagebestands erhält die Werkbuchhaltung für die Zugänge als Unterlagen die Beschaffungs- oder Ueberweisungsvorgänge und bei Abgaben die Anlagenveränderungszettel. Die Buchungen erfolgen in der Anlagerechnung.

Nach dem Monatsschluß hat die Werkbuchhaltung je nach dem Anfall des Rechnungsstoffes nach einem besonders hierfür aufgestellten Fristenplan zu buchen:

1. auf Grund von Nachweisen der Werkkasse die für die einzelnen Kostenstellen aufgekommenen Bezüge der außerplanmäßigen Beamten, der Angestellten, Löhne der Hilfskräfte im Beamtendienst, der Betriebsarbeiter und Betriebsräte,
2. nach besonderen von der Werkkasse überreichten Nachweisen die Nebenbezüge, Unterstützungen an Beamte, Unterstützungen an Arbeiter, Notstandsbeihilfen, sonstigen persönlichen Ausgaben,
3. nach Buchungsmitteilungen die anteiligen Kosten der geschäftsführenden Direktion für das Werkstättenwesen, in der Trennung nach Verrechnungsstellen,
4. nach den seitens der Betriebsbuchhaltung überreichten Abrechnungslisten, welche die früheren Lohn- und Stoffbuchungsnachweise vertreten, die Werte der Betriebsergebnisse der Fertigung,
5. auf Grund von Buchungsmitteilungen die ihr von anderen Reichsbahnämtern zugewiesenen Beträge über Kosten ihrer Arbeitsleistungen für die Buch-Nr. 1, 2, 6a.

Nach Verbuchung dieser Unterlagen in den Wirtschaftsbüchern sind diese aufzurechnen und die Umbuchungen der vorläufig bei Titel 15 W abgesetzten Beträge auf die endgültigen Verrechnungsstellen, sowie der in der Vermögensrechnung verbuchten und auf Erneuerung fallenden Ausgaben auf Grund von Umbuchungsnachweisen vorzunehmen. Ebenfalls nach Umbuchungsnachweisen werden solche Beträge innerhalb der Wirtschaftsbücher verbucht (ausgebucht), welche nicht die Betriebsrechnung der RAW belasten. Hierauf ist der Wirtschaftsrapport (W-Bericht) aufzustellen und die weiteren Buchungen in den Wirtschaftsbüchern nach den Unterlagen der Kostenabrechnung vorzunehmen. Als solche kommen für die Abrechnungsbuchungen der Werkleistungen in Betracht:

1. für die Kosten der Fahrzeugausbesserung die für jede Reichsbahndirektion und das Reichsbahn-Zentralamt in Berlin anzufertigenden Zusammenstellungen nach Anlage 60, deren Beträge in den Entwurf einer Anweisungszusammenstellung über einmalige Einnahmen zu übernehmen sind,
2. für die Kosten der Unterhaltungs- und Erneuerungsarbeiten des eigenen Werks, wenn Sonderausschreibungen angeordnet sind, die Kostennachweise,

3. für die Verbuchung der Werkkosten zu den mit Hilfe von Umbuchungsnachweisen bereits verbuchten Einzelkosten die Buchungsmitteilungen II, die zugleich als Benachrichtigungen für die einzelnen Aemter über die Höhe der für diese ausgeführten Arbeiten aufgelaufenen Werkkosten anzusehen sind. Diese Buchungsmitteilungen II werden sodann in die für die vorgesetzte RBD bestimmten Uebersichten (Anlage 82) übernommen,
4. für die Kosten der Abgabe von Erzeugnissen aus Nebenbetrieben die Kostenrechnungen, die ihrerseits wiederum in Uebersichten zu übernehmen sind,
5. und schließlich für die Verbuchung der sonstigen Leistungen die Einnahme- und Ausgabeabsetzungsanweisungen sowie die Uebersichten.

Wie aus dem Abschnitt über die Kostenabrechnung zu ersehen ist, werden die meisten der oben erwähnten Unterlagen nicht in der Werkbuchhaltung selbst abgelegt, sondern sie werden anderen Stellen überreicht, um dort die entsprechenden Buchungen vornehmen zu können. Als Stellen kommen nicht nur die vorgesetzten GDW und andere Reichsbahnstellen in Betracht, sondern auch die Betriebsbuchhaltung, die z. B. auf Grund der Nachweise über die gezahlten Bezüge der Angestellten, der Besoldungen der Beamten usw. weitere Verbuchungen vornimmt. Die oben erwähnten Einnahmeanweisungen für die tatsächlichen Einnahmen haben heute bei den RAW nicht mehr die gleiche Bedeutung, da durch die Einführung der Fobu zum Zwecke der Vermeidung der Aufblähung der Abrechnungsergebnisse bei weitem nicht mehr in gleichem Umfange Einnahmeverbuchungen durch Vereinnahmung auf den Einnahmetiteln vorkommen und die meisten Einnahmebuchungen in Form von Ausgabeabsetzungen durchgeführt werden. Ueberdies wird gegenüber früher bei den RAW ein Einnahmebuch über die Einnahmetitel nicht mehr geführt.

dd) Der Abschluß der Werkbuchhaltung.

Nach Erledigung der laufenden Buchungsarbeiten während des Monats, der Eintragungen am Monatsschluß sowie der Vornahme der Umbuchungen von den vorläufigen auf die endgültigen Verrechnungsstellen und der Umbuchungen der das Werk wirtschaftlich nicht belastenden Ausgaben werden die Wirtschaftsbücher abgeschlossen und der Wirtschaftsbericht aufgestellt. Der Wirtschaftsbericht, auch Wirtschaftsrapport oder kurzweg Rapport genannt, hat die Aufgabe, die Ergebnisse der Wirtschaftsführung in der Unterteilung des Wirtschaftsplans den bewilligten Mitteln gegenüberzustellen und den Minder- oder Mehrverbrauch auf den einzelnen Titeln, Ziffern und Unterziffern zu ermitteln. Um daneben noch einen Ueberblick über die künftige Wirtschaftsgestaltung zu erlangen, werden außerdem noch am Schlusse eines

jeden Vierteljahres (Finanzabschnitte) die voraussichtlich zu erwartenden Jahresausgaben in der gleichen Form wie der Wirtschaftsbericht (Finanzbericht) dargestellt.

In dem ersten Abschnitt des Wirtschaftsrapports werden die Ergebnisse der Monate nebeneinander eingetragen und in besonderen, jeweils nach Verbuchung der Wirtschaftsergebnisse dreier Monate folgenden Spalten die Angaben über den noch zu erwartenden voraussichtlichen Jahresverbrauch dargestellt, sodaß alle Angaben der Wirtschaftsführung im Laufe eines Wirtschaftsjahres in ihm erscheinen und ein leichter Ueberblick über die künftige Entwicklung der Wirtschaftsergebnisse gewährt wird. Zunächst werden die für die einzelnen Titel, Ziffern und Unterziffern bewilligten Jahresbeträge vermerkt und im Anschluß daran die Ergebnisse der Wirtschaftsführung in summarischen Beträgen für die einzelnen Verrechnungsstellen vom Beginn des Geschäftsjahres dargestellt. Jeweils nach den Eintragungen von drei Monatsergebnissen werden dann die voraussichtlichen Jahresausgaben eingetragen und schließlich am Ende des Jahres das endgültige Wirtschaftsergebnis festgestellt und mit den bewilligten Mitteln verglichen. Da die übliche Einteilung der Titel, Ziffern und Unterziffern nicht genügend Einblick in die Wirtschaftsgestaltung gewährt, so werden hierbei die Ergebnisse der Ausgabentitel 13 W, 14 W und 15 W weiter unterteilt nach Anschlagsgruppen und Buchungsnummern (Leistungsgruppen). Bemerkenswert ist, daß im Rapport wie beim Wirtschaftsplan der RAW ebenfalls Einnahmetitel nicht aufgeführt sind, und daß grundsätzlich alle Ausgaben, die einem Berichtsmonat angehören, in voller Höhe anzugeben sind, auch dann, wenn sie noch nicht tatsächlich verausgabt wurden. Zu dem letzteren Zwecke sind zwei Zeilen vorgesehen, eine Zeile für die tatsächlichen Ausgaben und eine weitere Zeile für die Beträge, welche in den Wirtschaftsbüchern noch nicht gebucht werden konnten, aber wirtschaftlich den abgelaufenen Monat belasten. Dadurch wird zwar der Aufwand von den Ausgaben schärfer abgegrenzt, von einer konsequenten Scheidung kann aber schon allein im Hinblick auf die mangelnde Verteilung der einmaligen Ausgaben nicht gesprochen werden.[1])

---

[1]) Dagegen Röbe: „Der kameralistische Saldo zwischen Einnahmen und Ausgaben mußte durch eine Erfolgsrechnung ersetzt werden, in der der Begriff der Ausgaben durch den der Kosten im kaufmännischen Sinne abgelöst wurde." Röbe: Buchungsgrundsätze und Bilanz der Deutschen Reichsbahn, Vortrag, gehalten im Institut für Wirtschaftswissenschaft der Universität Frankfurt a. M. am 19. 1. 1933, wiedergegeben in der Zeitschrift „Die Reichsbahn", 9. Jahrgang, Heft 4, Seite 66. Da neuerdings im Wirtschaftsabschluß der Direktion die Ergebnisse der Wirtschaftskontrolle eingesetzt werden, so hat diese Aeußerung Röbes auch Geltung für den Abschluß der BVW. Was von ihm als Kosten im kaufmännischen Sinne bezeichnet wird, ist übrigens Aufwand. Es handelt sich ja nicht um Elemente der Selbstkostenrechnung, sondern um einen Teil der Erfolgsrechnung, in welcher dem Ertrag der Aufwand und nicht die „Kosten" gegenübergestellt werden.

Nach den Haushalttiteln sind in einem besonderen nachgeordneten Abschnitt die durch Beschaffungen des Werks für die Vorratskonten b-g entstandenen Ausgaben nachzuweisen, für welche dem Werk Mittel zur selbständigen Bewirtschaftung überwiesen werden. Hierbei ist jeder Titel und jedes Vorratskonto für sich abzuschließen und am Schlusse zusammenzustellen.

In dem nächsten Abschnitt ist der Stoffverbrauch bezw. die für diesen entstandenen Wirtschaftsausgaben darzustellen, wobei der Stoffverbrauch nach Stoffgattungen zu trennen ist[1]) und eventuell nach näherer Anordnung bezüglich der Wirtschaftsausgaben für einzelne Titel weitere Angaben zu machen sind. So wurde im Wirtschaftsbericht für das Jahr 1932 vorgeschrieben, daß die Wirtschaftsausgaben bei Titel 15 W, Ziffer 1[2] (Werkstoffe), und Titel 15 W, Ziffer 1[3] (Ersatzstücke), noch weiter zerlegt wurden nach:

1. Bauartänderungen an Fahrzeugen einschließlich erstmaliger Ausrüstung der Lokomotiven mit Normteilen,
2. Neueinbau von Hülsenpuffern,
3. " " verstärkten Kupplungen,
4. " " Tragfedern,
5. " der Kunze-Knorr-Bremse,
6. Sonstige Zwecke (Laufende Fahrzeugunterhaltung usw.),
7. " Sonderprogramme.

In einer weiteren besonderen Zusammenstellung sind in dem Wirtschaftsbericht die gesamten Lohnausgaben nachzuweisen. In ihr ist der Gesamtbetrag der ausgezahlten Löhne anzugeben, und der Anteil, der auf die einzelnen Ausgabetitel 5, 12, 13, 14 und 15 auf die eigenen und fremden Geschäftsbereiche entfällt, hervorzuheben.

Schließlich sind in einem Abschnitt die Ausgaben auf die Sachgebiete Unterhaltung, Erneuerung, Betriebsentwicklung und Neubau der Bahnanlagen zu verteilen.

Dem Wirtschaftsbericht, der bis zum 16. des Nachmonats bei dem zuständigen Büro der vorgesetzten geschäftsführenden Direktion für das Werkstättenwesen einzureichen ist, sind noch folgende Anlagen beizufügen:

1. der Abschluß des Hilfsbuchs, betr. die Ausgaben der außergewöhnlichen Unterhaltung und Ergänzung bei Titel 14 W,
2. die Nachweisung der Ausgaben für die außergewöhnliche Unterhaltung und Ergänzung bei Titel 15 W,
3. die Wiederholung der Abschlußzahlen der Uebersichten über die Tagewerke und Bezüge,
4. eine Uebersicht über die Abweichungen der Wirtschaftsergebnisse gegenüber dem Wirtschaftsplan.

---

1) Vergl. meine Ausführungen über Stoffgattungen auf Seite 45.

Neben dem Wirtschaftsbericht werden in den Werken noch andere Statistiken aufgestellt, welche große Aehnlichkeit mit dem Wirtschaftsbericht haben und dazu dienen, die Einhaltung des Wirtschaftsplans zu gewährleisten. So wird eine besondere Bargeldmittelkontrolle des Werkdirektors [1]) für das Geschäftsjahr angelegt, um diesen von der Höhe der bewilligten Barmittel zu unterrichten und die entsprechenden Dispositionen zu ermöglichen. Die Bargeldmittelkontrolle des Werkdirektors weist folgende Beträge getrennt nach den einzelnen Verrechnungsstellen nach:

a) die beantragten Barmittel unter Angabe der Verwendungszwecke,
b) die bewilligten Barmittel,
c) die wirklich geleisteten Barausgaben,
d) die Mehr- oder Minderbeträge der Ausgaben gegenüber den Bewilligungen.

Durch die Bargeldmittelkontrolle ist der Werkdirektor imstande, die Anforderungen, Bewilligungen und die tatsächlichen Ausgaben der einzelnen Monate des Geschäftsjahres zu vergleichen und hieraus wichtige Schlüsse für die künftige Wirtschaftsgestaltung zu ziehen. Die angegebenen Beträge können auch als Grundlage für die Aufstellung des Haushaltsplans des nächsten Jahres dienen.

Neben der Bargeldmittelkontrolle des Werkdirektors hat der mit der Wirtschaftsführung betraute Beamte eine Kontrolle der monatlichen Barausgaben zu führen, welche dazu dient, jederzeit einen Ueberblick über den Stand der Wirtschaftsausgaben und -mittel zu geben und Ueberschreitungen der monatlichen Planmittel zu verhindern. Die für den Monat bewilligten Barmittel werden bei Eingang eingetragen und ihnen jeweils die tatsächlichen Ausgaben bei den Verrechnungsstellen gegenübergestellt, sodaß sich durch Zusammenzählen der Ausgaben und Vergleichen mit den Einnahmen jederzeit der Stand der Wirtschaftsführung ergibt. Daneben werden von dem Einkaufsbüro zur Kontrolle der ihr zur Verfügung gestellten Mittel Einkaufslisten geführt.

Kapitel IV.

Die Stoffbuchhaltung des Stoffbüros.

A. Charakter und Aufgaben.

Die Stoffbuchhaltung des Stoffbüros ist die Vermittlungsstelle zwischen den Stoffbuchhaltungen der RAW und der Hauptkassenbuchhaltung. Soweit sie buchhalterische Aufgaben zu erfüllen hat, hat sie den Charakter einer Zentralbuchhaltung, welcher die Abgleichung der in den Stoffbuchhaltungen der RAW verrechneten Werte mit denjenigen

[1]) Nach einem Werkaufsatz von ROS Eibel, Darmstadt.

der Hauptkassenbuchhaltung obliegt. Da diese Abstimmung mit Hilfe eines Formulars durchgeführt wird, in dem nicht nur der Gesamtbestand und die gesamten Stoffveränderungen eines GDW-Bezirks eingetragen werden, sondern auch in der Unterteilung nach den einzelnen RAW erscheinen, so vermag die Stoffbuchhaltung des Stoffbüros zugleich eine Kontrolle der richtigen und lückenlosen Verrechnung in den Stoffbuchhaltungen der RAW herbeizuführen. Neben der Wertrechnung ist die Stoffbuchhaltung des Stoffbüros auch Mengenrechnung und hat als solche weitere Kontrollfunktionen zu erfüllen. Hierdurch können die zur Neige gehenden Bestände in der Zentralstelle festgestellt und die entsprechenden zentralen Einkäufe veranlaßt werden. Andererseits wird durch sie in übersichtlicher Weise dargetan, an welchen Stellen überzählige Stoffe lagern und wo Bedarf vorhanden ist, sodaß durch die Anordnung von Ueberweisungen und Abgaben der Bedarf und die Ueberschüsse der einzelnen Lagerstellen ausgeglichen werden können, wodurch das zu investierende Lagerkapital auf ein Minimum komprimiert und Zinsen, Lagerkosten usw. erspart werden. Das sind aber nicht die einzigen Vorteile der Zentralisierung der Stoffbuchhaltung, denn Voraussetzung für diese war die Vereinheitlichung der Stoffe, die Herabminderung der Stoffsorten, die Stoffnummerung, die Normalisierung vieler Einzelteile und ähnliches mehr, was wiederum zur Folge hatte, daß ein besserer Ueberblick über die Stoffbewegung an zentraler Stelle ermöglicht, das Bestellwesen vereinfacht, die Lagerzeit verkürzt, der Lagerumfang verkleinert, die Produktionsbedingungen teilweise vereinheitlicht, vor allem aber in großem Umfang der zentrale Einkauf mit seinen vielfältigen Vorteilen herbeigeführt wurde. Daneben können noch andere wichtige betriebswirtschaftliche Erkenntnisse gewonnen werden, wie z. B. die Höhe der Stoffbewegung in ihrer Gesamtheit und der einzelnen Veränderungsarten (Ueberweisungen, Abgaben, Verbrauch im eigenen Werk usw.), Vergleiche der Stoffbewegung bei den einzelnen RAW, Vergleiche des Stoffverbrauchs für die Leistungsgruppen usw.

Als Stelle hat die Stoffbuchhaltung des Stoffbüros der GDW Unterlagen zu liefern, damit diese die Hauptkasse anweisen kann, entsprechende Buchungen auf den Hauptkassenkonten vorzunehmen. Außerdem hat sie in bestimmten Fällen selbst Anweisungen auszufertigen, die Rechnungen über den Versand aufzustellen, die Belastungsbuchungen bei den Empfangsdirektionen zu veranlassen und zur Prüfung der richtigen Verrechnung beizutragen. Da die Buchhaltung im Lochkartenverfahren durchgeführt wird und die mechanischen Arbeiten von einer besonderen Lochkartenstelle erledigt werden, beschränkt sich die Stoffbuchhaltung des Stoffbüros auf die übrigen Buchhaltungsaufgaben, deren Erledigung mit Rücksicht auf das Fehlen einer Masse von Buchungsposten nur unvorteilhaft oder garnicht im Lochkartenverfahren vorgenommen werden kann.

B. Das Kontensystem.

Wenn auch die Stoffbuchhaltung Wertrechnung ist, die Lagerrechnungen der RAW als Bestandsrechnungen und die Monatsrechnung des Stoffbüros mit Rücksicht auf ihre Abstimmungsfunktion als Gegenkonto zur Hauptkassenbuchhaltung gedeutet werden können, so ist doch noch nicht von vornherein feststehend, daß die Stoffbuchhaltung in das Kontensystem der Hauptkassenbuchhaltung eingespannt ist. Im Gegenteil wird man trotz der großen Aehnlichkeit mit einem von der Hauptkassenbuchhaltung abgetrennten und verselbständigten Buchhaltungsteil zur Ablehnung dieser Annahme kommen müssen, wenn man die enge Verbindung der Stoffbuchhaltung mit der Betriebsbuchhaltung der RAW berücksichtigt. Denn die Negierung des Buchhaltungscharakters der BVW, welche wegen den lückenhaften und oftmals der Buchhaltungslogik widersprechenden Buchungsart erfolgen mußte, zieht automatisch die Verneinung der buchhalterischen Eigenschaft der Stoffbuchhaltung nach sich, da sie als Teilbuchhaltung das Schicksal der Gesamtbuchhaltung, der BVW, teilen muß.

Sieht man dagegen die BVW nicht als geschlossenes Ganze an, mit anderen Worten, leugnet man die enge Verschmelzung der Nebenbuchhaltungen mit der Betriebsbuchhaltung — eine Auffassung, die in Anbetracht der selbständigen Buchungsweise in der Stoffbuchhaltung und der mangelnden Uebertragungen sehr nahe liegt —, dann ergibt sich das Bild einer mittelbaren Eingliederung der Stoffbuchhaltung in das Kontensystem der GDW-Buchhaltung. Allerdings bedarf es auch hier einer sehr weiten Auslegung des Buchhaltungsverfahrens und es spricht die praktische Ausgestaltung der Stoffbuchhaltung in manchen Punkten dagegen, wie z. B. das Fehlen der ausdrücklichen Be- und Entlastungen der Hauptkassenbuchhaltung und umgekehrt, die statistisch aufgezogene, eher einem Bestandskonto als einem Gegenkonto ähnelnde Monatsrechnung usw. Geht man über diese Bedenken hinweg, indem man die Abweichungen als durch das statistische Verfahren bedingt, erklärt, so liegen der Stoffbuchhaltung unter der Voraussetzung der Unabhängigkeit von der Betriebsbuchhaltung folgende kontenmäßige Buchungen zugrunde: Das Konto Monatsrechnung wird für die übernommenen Stoffbestände erkannt und das Verrechnungskonto 01 entsprechend belastet; die Stoffveränderungen werden sodann, soweit sie Eingänge darstellen, auf Sollkonten (es gibt nur Eingangs- oder Ausgangskonten nach Veränderungsarten), die Ausgänge auf Habenkonten gebucht und die gleichen Beträge, jedoch summarisch, als Gegenposten auf das Konto Monatsrechnung übernommen; nach vollständiger Verbuchung aller Stoffveränderungen werden die Verrechnungskonten abgeschlossen und die Salden auf die Konten Lagerrechnungen der RAW, welche als Bestandsrechnungen anzusehen sind, überführt, sodaß die

Verrechnungskonten abgeschlossen sind, auf den Konten der Lagerrechnungen die Bestände und auf dem Konto Monatsrechnung die Schulden an die GDW erscheinen.

C. Die technische Durchführung.

Die Lochkartenstelle, welcher die mechanische Aufbereitung des massenweise anfallenden Buchungsmaterials im Lochkartenverfahren obliegt, liefert dem Stoffbüro regelmäßig folgende Zusammenstellungen:

1. täglich Tageskontrolltabellierungen, monatlich Tageskontrolllisten und Zusammenstellungen der Tageskontrollisten;
2. monatlich Belastungsnachweise I und II für den Versand;
3. „ Entlastungsnachweise für den Empfang;
4. „ Beschaffungsnachweise;
5. „ Verrechnungskontentabellierungen;
6. „ Bestandslisten;
7. „ Bestandskontrollisten;
8. „ den Nachweis der Stoffausgaben für den Finanzbericht der örtlichen Reichsbahndirektion;
9. vierteljährlich den Nachweis für den Finanzbericht der GDW.

Die von der Lochkartenstelle eingehenden Tageskontrolltabellierungen dienen der Prüfung der Vollzähligkeit und richtigen Verrechnung der Unterlagen sowie der Erfassung aller Buchungsposten. Um diese Prüfung der verrechneten Mengen- und Wertsummen durchführen zu können, werden dem Stoffbüro mit Ausnahme der an die RAW zurückzusendenden Belege für das Konto 30 (Fertigungsarbeiten für den Geschäftsbereich des eigenen Werks und zu Lasten anderer Reichsbahnstellen) den Tageskontrolltabellierungen alle Buchungsunterlagen, z. B. die Abnahmezettel, Versandscheine, Verlangzettel, Umbuchungsnachweise, Aenderungszettel usw. beigefügt. Nach der vollzogenen Prüfung werden die Belege im Stoffbüro abgelegt, damit bei späteren Abstimmungsarbeiten und der Abrechnung mit den Direktionen jederzeit auf diese zurückgegriffen werden kann. Nach Schluß jeden Monats erhält das Stoffbüro von der Lochkartenstelle die Tageskontrollisten der RAW und die Monatszusammenstellungen, in denen die einzelnen Kontensummen der Tageskontrolltabellierungen und deren Gesamtsummen dargestellt sind. Die Mengen- und Wertsummen der einzelnen Verrechnungskonten überträgt dann das Stoffbüro aus den Monatszusammenstellungen in eine Monatsrechnung[1]), welche die Mengen und Werte der vorgenannten Konten in der Unterteilung nach den einzelnen RAW sowie deren Gesamtmengen und Gesamtwerte wiedergibt. Die weitere Behandlung der Monatsrechnung geht nicht klar aus den Vorschriften hervor, da

[1]) Stowe, a. a. O., Teil II, § 3, Absatz 3, Seite 7, Monatsrechnung nach Anlage 3.

im § 2 der Vorschrift[1]) bestimmt wird, daß die Schlußsummen der Monatsrechnung nach Abstimmung mit den Ergebnissen der im Teil II behandelten Tabellierungen in die Jahresrechnung nach Anlage 4 zu übernehmen sind, während an anderer Stelle angeordnet wird, daß „zur Abstimmung mit den Buchungen der Hauptkasse und zur Darstellung der Jahresrechnung" . . . . „die Endwerte der Verrechnungskonten in der Tabellierung der monatlichen Stoffbewegung gemäß § 7[2]) monatlich in die Monatsrechnung nach Anlage 4[3]) einzutragen"[4]) sind. Da anscheinend unter Monatsrechnung der zuletzt angeführten Bestimmung die in der Jahresrechnung aufgeführten Monatsspalten zu verstehen sind, wird die Jahresrechnung nicht, wie man nach § 2 annehmen könnte, aus den Schlußsummen nach Anlage 3 gebildet, sondern aus den Monatsspalten, die ihrerseits ihre Werte aus den Verrechnungskontentabellierungen, deren Beträge allerdings mit der Monatsrechnung abzustimmen (aber nur abzustimmen!) sind, herleiten. Darauf deutet auch hin, daß eine Abschrift der Monatsrechnung „nach der Abstimmung mit den Verrechnungskonten zur Anerkennung und Prüfung der Uebereinstimmung mit der Lagerrechnung den RAW übersandt"[5]) wird, während die monatlichen Abstimmungen in der Monatsrechnung des § 10 vorgenommen werden, die in dem Anlagenmuster nichts anderes als eine Spalte der Jahresrechnung darstellt und zur Erreichung des Zwecks neben einer Wertspalte auch eine Spalte für den Löschungsvermerk aufweist. Dafür spricht weiterhin, daß die Schlußsummen der Verrechnungskostentabellierungen, aus denen die Monatsspalten der Jahresrechnung ihre Werte empfangen, mit den Kontensummen der Monatszusammenstellungen der Tageskontrollisten übereinstimmen müssen.[6]) Wie hieraus schon hervorgeht, dienen die Monatsspalten (Monatsrechnung nach § 10) der Jahresrechnung der Abstimmung der Stoffbuchhaltung mit der Hauptbuchhaltung und zwar werden sowohl die Werte der einzelnen Stoffveränderungsarten als auch — in besonderen Spalten — die Löschungsvermerke eingetragen. Die Abstimmung wird aber nicht nur hier, sondern auch zum Teil schon auf Grund der Verrechnungskontentabellierungen vorgenommen, nachdem die Schlußsummen mit den Kontensummen der Monatszusammenstellungen der

---

[1]) Stowe, a. a. O., Teil II, § 3, Absatz 3, Seite 7, Monatsrechnung nach Anlage 3.

[2]) Das sind die Verrechnungskontentabellierungen nach Stowe, Teil I, Anl. 19.

[3]) Als Anlage 4 wird in den der Vorschrift beigegebenen Anlagemustern nur eine Jahresrechnung geführt, in der allerdings die Wertsummen nach den einzelnen Monaten angegeben werden. Eine selbständige Monatsrechnung kann die Anlage nicht sein, sondern nur einen Teil der Jahresrechnung ausmachen. Man kann daher nur von einer Monatsspalte und nicht von einer Monatsrechnung sprechen.

[4]) Stowe, a. a. O., Teil II, § 10, Seite 11.

[5]) Ebenda § 2, Absatz 4, Seite 7.

[6]) Ebenda § 7, Seite 8.

Tageskontrollisten in Uebereinstimmung gebracht worden sind. Eventuell sich ergebende Abweichungen zwischen den Eintragungen der Hauptkassenbuchhaltung und denjenigen der Verrechnüngskontentabellierungen werden in zwei Arten von Kontenausgleichsbüchern vermerkt und ihre Erledigung überwacht. In manchen Fällen werden vom Stoffbüro auf Grund der Ergebnisse der Verrechnungskontentabellierungen Buchungsanweisungen angefertigt und der Hauptkasse zur Verrechnung zugestellt. Zuvor erhält das Stoffbüro von der Lochkartenstelle allmonatlich für jedes RAW Belastungsnachweise I, die zum Zwecke der Berechnung der Lagerkostenzuschläge den Werken übersandt werden. Auf Grund der von den RAW in einem besonderen, dem Stoffbüro zuzuleitenden Formblatt der BVW (Anlage 82) durchgeführten Berechnungen werden die Lagerkostenzuschläge in die Rechnung über den Versand übernommen und die Abrechnung veranlaßt. Außerdem erhält das Stoffbüro Belastungsnachweise II über die Abgaben und Ueberweisungen, von denen eine Ausfertigung der örtlichen RBD als Anlage zur Belastungsrechnung übersandt wird, damit die Reichsbahndirektionen die richtige Verrechnung der Werte prüfen können. Nach Anerkennung durch die örtlichen Direktionen stellt dann das Stoffbüro die entsprechende Buchungsanweisung auf. Außer den Belastungsnachweisen werden von der Lochkartenstelle auch Entlastungsnachweise angefertigt und dem Stoffbüro zugeleitet. Sie sind in ähnlicher Weise wie die Belastungsnachweise II zu behandeln. Zur weiteren Kontrolle der Buchungen der Hauptkasse, der Abnahmezettel und der Tabellierungen der Verrechnungskonten werden dem Stoffbüro Beschaffungsnachweise geliefert, in welchen die beschafften Stoffe nach Lieferern und Rechnungskontrollnummern geordnet sind. Differenzen können hierbei durch den verschiedenen Zeitpunkt der Verbuchung in der Hauptkasse und der Tabellierung der Abnahmezetteln entstehen. Außerdem erhält das Stoffbüro am 25. jeden Monats Tabellierungen der Konten 11, 31 und 32, um die Aufstellung der Finanzberichte der örtlichen Reichsbahndirektionen zu ermöglichen, und bis zum 25. des Nachmonats eines jeden Vierteljahres Tabellierungen der Konten 13, 18, 30 und 45 zur Aufstellung des Nachweises der Stoffausgaben für die Finanzberichte der GDW. Schließlich werden zur Kontrolle der Buchungen in den Sortenkarten der Lager und als Unterlagen für den Einkauf und die Bewirtschaftung bei den Einkaufsstellen bis zum 18. jedes Nachmonats Bestandslisten angefertigt, in denen sowohl der Verbrauch als auch die Stoffbewegung nach Menge und Wert der einzelnen Stoffveränderungen sowie die verbleibende Gesamtmenge und der Gesamtwert der einzelnen Sorten angegeben werden.

Kapitel V.

Die Wirtschaftskontrolle der geschäftsführenden Direktion für das Werkstättenwesen.

Die Ueberwachung der durch die Wirtschaftsführung der RAW entstandenen Einnahmen und Ausgaben erfolgt im Rechnungsbüro, dem die früher besprochenen Wirtschaftsübersichten nebst Anlagen zur Prüfung vorgelegt werden. Bei den Einnahmen und einer großen Anzahl der Ausgabefonds[1]) müssen aber noch weitere Unterlagen gewonnen werden, um in Verbindung mit den Aufstellungen der RAW die Finanzgebarung des Bezirks im Ganzen beurteilen zu können. Ergänzend werden deshalb für die Einnahmen und Ausgaben die Buchungen der Hauptkasse und die Aufzeichnungen des Stoffbüros über die verwendeten und beschafften Mengen und Stoffe herangezogen.

Aus diesen Unterlagen stellt das Rechnungsbüro allmonatlich die Einnahmen und Ausgaben zu einer Einnahmen- und Ausgabennachweisung zusammen. Die Einnahmenachweisung enthält aber nur die Einnahmen, über welche die Reichsbahngesellschaft verfügen kann, im Gegensatz zu den Bruttoeinnahmen, welche Beträge, wie die Beförderungssteuer, fremden Eisenbahnverwaltungen zustehende Einnahmen usw., einbegreifen. In ihr sind sonach alle Ausgaben, welche von der Direktion geleistet werden, von den Einnahmen abzuziehen und nur die Nettobeträge anzugeben. Die Nachweisungen sind bis zum 15. des Nachmonats der Hauptverwaltung vorzulegen.

Nach Ablauf eines jeden Vierteljahres, dem sogenannten Finanzabschnitt sind außer den bereits entstandenen Ausgaben auch die noch für den Rest des Jahres zu erwartenden Ausgaben zu schätzen und in „Finanzberichten" zusammenzustellen. Die am Ende des Finanzabschnitts zu erstellenden Ausgabenachweisungen werden von den zuständigen Dezernenten und dem Haushaltsrat eingehend unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Gestaltung der Marktpreise, der zu erwartenden Betriebsleistung usw. begutachtet und Vergleiche mit den Ergebnissen früherer Jahre vorgenommen. Außerdem ist am Schlusse der drei ersten Finanzabschnitte je eine Ueberſicht „der finanziellen Ergebnisse"[2]) über die tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben bis zum Schlusse der Finanzabschnitte und über die voraussichtlichen Einnahmen und Ausgaben bis zum Schlusse des Geschäftsjahres aufzustellen und der Hauptverwaltung zuzuleiten. Die gegenüber den im Wirtschaftsplan bewilligten Mitteln sich ergebenden Abweichungen sind hierbei kurz zu begründen. Auch der voraussichtliche Bedarf an Beamten, Angestellten

---

[1]) Vergl. Stahn, a. a. O., Ausgabe 1925, Teilheft II, Seite 31.

[2]) Stahn, Teilheft II, Seite 32.

Hilfskräften und Arbeitern wird in einer Nachweisung getrennt nach Dienstklassen und Verrechnungsstellen niedergelegt und diese der Hauptverwaltung überreicht.

Am Ende des Geschäftsjahres ist schließlich der in der Hauptkassenbuchführung aufgestellte „statistische Betriebsrechnungsabschluß" bis zum 15. Februar des nachfolgenden Jahres dem Finanzbüro der Hauptverwaltung zu übermitteln. In ihm wird das endgültige Betriebsergebnis weitgehendst nach Titeln, Ziffern und Unterziffern gegliedert und die Jahres-Sollbeträge mit den Jahres-Istbeträgen der einzelnen Verrechnungsstellen miteinander verglichen. Die durch diese Gegenüberstellung sich ergebenden Differenzen zwischen den Bewilligungen und den effektiven Einnahmen und Ausgaben der Wirtschaftsführung sind bis zum 1. März in mehreren Uebersichten zu begründen und der Hauptverwaltung einzureichen.

Die Hauptverwaltung sammelt lediglich die von den Reichsbahndirektionen eingereichten Nachweisungen, Finanzberichte usw. und stellt diese zusammen. Hierdurch ist sie in der Lage, den finanziellen Stand und die voraussichtlichen Einnahmen und Ausgaben zu überblicken und weitere Dispositionen für die Finanzgebarung des laufenden Geschäftsjahres zu treffen. Bemerkenswert ist noch, daß in der Abschlußbuchhaltung der Direktionen die Ergebnisse der Wirtschaftskontrolle wie Inventurwerte eingesetzt werden.

Kapitel VI.

Die Buchhaltung der geschäftsführenden Direktion für das Werkstättenwesen.

A. Aufgaben und Gliederung.

Die Buchhaltung der geschäftsführenden Direktion für das Werkstättenwesen verbucht sämtliche innerhalb ihres Geschäftsbereichs sich vollziehenden innerbetrieblichen Wertveränderungen sowie die Beziehungen zu anderen Reichsbahndirektionen und Dritten und stellt am Schlusse eines jeden Monats und jeden Jahres die Ergebnisse in sogenannten Kassenabschlüssen, bilanzähnlichen Rechnungen und in Erfolgsrechnungen besonderer Art dar. Sie verarbeitet die Buchungsergebnisse der betriebswirtschaftlichen Vollabrechnung, übernimmt die Abschlußwerte der Wirtschaftskontrolle und fungiert als die der Werkkassenbuchhaltung übergeordnete Buchhaltung. Charakterlich ist sie demnach Gesamtbuchhaltung, in welcher sämtliche Geschäftsvorfälle des Bezirks ihren Niederschlag finden, und sie gleicht einer vereinigten Finanz- und Betriebsbuchhaltung, da in ihr die Außenbeziehungen und die innerbetrieblichen Vorgänge,

wenn auch nicht entfernt in gleicher Ausführlichkeit wie in der BVW, zur Verbuchung gelangen.

Obwohl mit Rücksicht auf die kassenmäßige Gestaltung der Wirtschaftsabrechnung und die dadurch zwangsläufig verbundene Einbeziehung der sich mit den Abschlüssen beschäftigenden Abrechnungsbestimmungen in die Kassenvorschriften die Buchhaltung der geschäftsführenden Direktion für das Werkstättenwesen kontenmäßig gesehen als Ganzes erscheint, sind zwei Stellen, die Hauptkasse und das Rechnungsbüro, mit ihrer Durchführung betraut. Offenbar wird dadurch der Zweck verfolgt, die Hauptkasse von den Abschlußarbeiten zu entlasten und ihr die laufenden Buchungsarbeiten zu übertragen, während die mehr oder weniger einmaligen Arbeiten der Abschlußbuchhaltung im Rechnungsbüro erledigt werden. Vor allem aber dürfte als Grund für diese Teilung die Rücksichtnahme auf die Entwicklung der Reichsbahnbuchhaltung anzusehen sein, da in der Hauptkasse nicht nur die Kassenbuchungen vorgenommen, sondern auch die sogenannten Kassenabschlüsse erstellt werden, und andererseits die Aufstellung der Vermögensübersicht, der Anlagezuwachsrechnung und der Wirtschaftsübersicht eine neuere Einrichtung ist und im Rechnungsbüro erfolgt. Mit Rücksicht auf diese Arbeitsteilung und die Beachtung des Prinzips der stellenmäßigen Behandlung der Buchhaltung in der vorangegangenen Darstellung der Reichsbahnbuchhaltung wird auch im folgenden die Buchhaltung der geschäftsführenden Direktion für das Werkstättenwesen in zwei Abschnitten, der Hauptkassenbuchhaltung und der Abschlußbuchhaltung, behandelt.

B. Die Hauptkassenbuchhaltung der geschäftsführenden Direktion für das Werkstättenwesen.

1. Die Aufgaben der Hauptkassen und ihrer Buchhaltung.

Als nächstes Glied in der Pyramide des Werkstättenkassenwesens finden wir die Kassen der geschäftsführenden Direktionen für das Werkstättenwesen. Sie sind als Sammelpunkt des gesamten Geld- und Abrechnungsverkehrs der RAW-Kassen mit den anderen Kassen anzusehen und haben besondere Aufgaben zu bewältigen, die ihnen in ihrer Eigenschaft als vorgesetzte Kasse aus organisatorischen wie aus betriebswirtschaftlichen Gründen zugedacht sind. Diese Kassen sind organisatorisch mit den Hauptkassen der örtlichen Direktionen verbunden und befinden sich jeweils am Sitze einer geschäftsführenden Direktion für das Werkstättenwesen. Sie sind als eine selbständige Dienststelle der Eisenbahndirektion anzusehen und diesen deshalb unmittelbar unterstellt. Sie stehen in direktem Abrechnungs- und Geldverkehr mit der Zentralkasse, welch letztere die nächste Instanz im Kassenwesen der DRG repräsentiert. Als verantwortlicher Leiter fungiert der Hauptkassenrendant, dem der Kassierer, die erforderlichen Buchhalter und sonstige

Bürobeamten sowie Amtsgehilfen untergeordnet sind. Die Buchhalter und die mit der Buchführung betrauten Beamten haben innerhalb einer bestimmten Frist, regelmäßig innerhalb fünf Jahren, ihre Beschäftigung zu wechseln.

Auf die Aufgabe der Hauptkassen den Geldverkehr zu zentralisieren und besondere Aufgaben zu erfüllen, wie z. B. die Gewährung von Vorschüssen an die Werkkassen, die Vornahme von Ablieferungen an die Zentralkasse usw., hat die Buchführung Rücksicht zu nehmen. Sie ist deshalb nicht darauf abgestellt, in das Betriebsgebaren der einzelnen Teile hineinzuleuchten, sondern ihre Aufgabe ist es, in synthetischer Form die Ergebnisse der Buchhaltung der unteren Stellen und der Buchungen der eigenen Kasse zur Darstellung zu bringen. Die Buchführung ist nicht wie diejenige der Werkkassen lediglich auf den Nachweis des Geldumlaufs und des jeweiligen Kassenbestandes gerichtet, sondern sie hat im Hinblick auf die Eigenschaft der Hauptkasse als rechnungslegende Kasse auch die Einnahmen und Ausgaben nach einer bestimmten Gliederung zu buchen, da man unter Rechnungslegung eine übersichtlich geordnete, durch urkundliche Beweisstücke begründete Darstellung der innerhalb eines bestimmten Zeitraums bei einer Verwaltung entstandenen Einnahmen und Ausgaben versteht.[1]) Die Rechnungslegung hat aber nicht nur die Aufgabe, allein den Verbleib der einzelnen Beträge sowie die ordnungsgemäße Ausführung der Kassenanweisungen nachzuweisen, sondern sie hat auch Aufschluß zu geben über die gesamte Wirtschafts- und Geschäftsführung der betreffenden Direktion und festzustellen, ob und welche Abweichungen gegenüber den im Haushalt, in den Kassenanschlägen usw. vorgesehenen Ausgaben und Einnahmen bestehen.

Man kann grundsätzlich infolge der Ausgestaltung der Kassenbuchführung eine Buchführung alter Ordnung und eine solche neuerer Ordnung, die auf Grund der Fobu geschaffen wurde, unterscheiden. Diese beiden Buchführungsarten sind aber nicht als getrennte Buchführungen aufzufassen, sondern sie bilden die Einheit der neuen Kassenbuchführung und sind lediglich Teile derselben. Die Buchführung alter Ordnung wollte man deshalb nicht entbehren, weil man sich bei einem eventuellen Mißerfolg der Neueinführung der Fobu auf die alten Zahlenergebnisse stützen wollte. Auch mußte darauf Rücksicht genommen werden, daß durch die neuen Bestimmungen ganz andere Ergebnisse herbeigeführt wurden, deren Heranziehung zu Vergleichen mit den früheren Ergebnissen unmöglich ist.[2]) Das Muster für den Abschluß

[1]) Stahn „Die Grundzüge des Haushaltungswesens und der Finanzordnung der preußischen Staatseisenbahnverwaltung", Teil I, 1918, Seite 175.

[2]) Schucht „Die Fortbildung der Buchungsordnung bei der deutschen Reichsbahngesellschaft" in Zeitung des Vereins deutscher Eisenbahnverwaltungen 1931, Nr. 51, Seite 1351, vergl. auch Stegner in seinem Aufsatz „Was bezweckt die Fobu" in den Erläuterungen zur Dienstvorschrift für die Fortbildung der Buchungsordnung 1930, Seite 12.

der Betriebsrechnung alter Ordnung geht auf das sogenannte Normalbuchungsformular zurück, das vom früheren Reichseisenbahnamt in den 90 er Jahren für die deutschen Eisenbahnen herausgegeben worden war, und hat im Jahre 1926 unter dem Einfluß der Wirtschaftsabrechnung unter den Reichsbahnbezirken eine andere Gestalt erhalten. In diesem Abschlußmuster wurden den Einnahmen die Ausgaben in der Untergliederung: Ausgaben für Betrieb und Unterhaltung, und Ausgaben für Erneuerung der Reichsbahnanlagen gegenübergestellt, wobei die Ausgaben nochmals in die beiden Obergruppen persönliche und sächliche Ausgaben unterteilt waren. Diese Form hatte den Mangel, daß unter den sächlichen Ausgaben solche der Betriebsführung und Unterhaltung vermengt waren. Man hielt es deshalb für angebracht, diese Ausgabengruppen zu trennen. Auch wollte man die Gemeinkosten der Vorhaltung der Bahnanlagen, d. i. die Unterhaltung, Erneuerung, Betriebsentwicklung, sowie den Neubau der Bahnanlagen zutreffend feststellen und verteilen und beabsichtigte die Ausgaben der Betriebsführung weiter zu unterteilen. Als weiteres Ziel schwebte die Einbeziehung der Wirtschaftsabrechnung in die Kassenbuchhaltung vor Augen, da diese früher in Form einer Statistik von dem Rechnungsbüro zum Zwecke der Feststellung und zutreffenden Verteilung der Ausgaben auf die einzelnen Direktionsbezirke durchgeführt wurde und demnach gewissermaßen als statistische Sonderbuchhaltung neben der Hauptkassenbuchhaltung bestand. Diesen Forderungen, die alle auf die Durchsetzung der DRG-Buchhaltung mit „kaufmännischen" Grundsätzen hinauslaufen, wurde weitgehendst durch die Einführung der Dienstvorschrift über die Fortbildung der Buchungsordnung vom Jahre 1930 (abgekürzt Fobu) Rechnung getragen und damit gegenüber dem bisherigen Buchungssystem ein bedeutender Fortschritt erzielt.

Da trotz dieser Neugestaltung der Buchhaltung die alte Buchungsweise nicht aufgegeben wurde und heute noch Kassenabschlüsse der früheren Art zu erstellen sind, andererseits aber die Reformierung in Form zusätzlicher Buchhaltungsteile erfolgte und weitere Abschlüsse eingeführt worden sind, so wird in der nachfolgenden Behandlung der heutigen Hauptkassenbuchhaltung entsprechende Rücksicht genommen. Daher finden wir in dem Abschnitt über die Bücher und über die vorausgehende Darstellung des Kontensystems, die auch hier zum Zwecke der Erkenntnis der Zusammenhänge und der Feststellung der Verwandtschaft der Direktionsbuchhaltung mit der Doppik erfolgt, eine grundsätzliche Scheidung in zwei Teile, die Kassenbuchführung nach der früheren Ordnung und die durch die Fobu neugeschaffenen Buchhaltungsteile.

2. Das Kontensystem.

a) Allgemeines.

Die Konten der Hauptkassenbuchhaltung, die zum Teil als solche und als Fonds[1]) bezeichnet werden, tragen weit eher den Charakter von Konten als diejenigen der behandelten RAW-Buchführung. In den Hauptbüchern des Rendanten, dem Haupteinnahme- und dem Hauptausgabebuch sind allerdings diese Konten formell getrennt, indem die Einnahmen in dem Haupteinnahmebuch und die Ausgaben in dem Hauptausgabebuch ihren Ausdruck finden. Diese Trennung dürfte m. E. aber nicht davon abhalten, das Vorliegen von Konten zu bejahen, da es ja letzten Endes nicht auf die Form der Bücher, sondern auf den materiellen Inhalt und die Zugehörigkeit der Einnahme- und Ausgabeseiten zueinander ankommt. Allerdings sprechen die Seitenanordnung, ihre Bezeichnung als Einnahmen und Ausgaben sowie die Art der Verbuchung, die z. B. im Falle von Leistungen[2]) der einen Direktion für die andere so vor sich geht, daß bei der leistenden Direktion die Einnahmen nicht als Einnahmen, sondern als Absetzungen von den Ausgaben verbucht werden, gegen den Kontencharakter, da derartige Verbuchungen in der kaufmännischen Buchführung nicht üblich sind. Wenn trotzdem hier die einzelnen Spalten des Hauptbuchs und deren Untergliederung in den einzelnen Handbüchern als Konten angesehen werden, so geschieht das wiederum mit Rücksicht darauf, daß man neuerdings in der Betriebswirtschaftslehre selbst dann die Bezeichnung Konten zuläßt, wenn solche lediglich in statistischer Form ohne Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben geführt werden. Im Interesse einer leichteren Beurteilung des Buchungsverfahrens ist man ja neuerdings geneigt[3]), dem Begriff Konten eine Auslegung im Sinne einer Verrechnungsstelle zu geben. Ich möchte deshalb aus diesen Gründen und mit Rücksicht auf eine bessere Klarstellung des Buchungswesens der Hauptkassen ebenfalls die Bezeichnung Konten beibehalten und dieselben gewissermaßen in Form eines Kontensystems, soweit man von einem solchen überhaupt sprechen kann, behandeln. Indessen konnte ich mich nicht entschließen, bei der folgenden Besprechung des Kontensystems die einzelnen Konten willkürlich in ein System einzuzwängen, dergestalt etwa, daß z. B. die einzelnen Konten in der von Schmalenbach in seinem Kontenrahmen oder von Isaac[4]) in seinem Werk „Der Industriebetrieb“ gegebenen systematischen Folge geordnet aufgeführt würden.

---

[1]) Stahn, a. a. O., Teilheft 5, Seite 24.

[2]) Hauptkassenordnung Seite 53; Buchungsordnung § 2 11 u. 12, § 9 u. a.

[3]) Schmalenbach, E., Der Kontenrahmen. In der von dem Ausschuß für wirtschaftliche Verwaltung beim Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit herausgegebenen Schriftenreihe, Einheitsbuchführungen, 3. Auflage 1930, Vorwort und Seite 8.

[4]) A. Isaac, Der Industriebetrieb, Leipzig 1930, Seite 144/145.

Vielmehr soll bei der vorliegenden Besprechung auf die Grundsätze, die in der vorschriftsgemäßen Einteilung und Ausgestaltung der einzelnen Bücher zum Ausdruck kommen, Rücksicht genommen werden. Aufgabe der folgenden Ausführungen ist deshalb, eine Darstellung des in der Hauptkassenbuchhaltung angewandten Kontensystems wiederzugeben.

Die Konten der Hauptkassenbuchhaltung finden teilweise ihren konkreten Ausdruck in einspaltigen und teilweise in doppelspaltigen Rubriken, in welch letzteren die eine Seite zur Aufnahme von Einnahmebuchungen bestimmt ist, während die andere Seite der Verbuchung der Ausgabenposten dient. Soweit die Verbuchungen der letzten Art in den Hauptbüchern des Rendanten vorgenommen werden, bezeichnet man die jeweils korrespondierenden Einnahme- und Ausgabenspalten als Konten. Konten im eigentlichen Sinne sind sie aber nicht, da auf ihnen keine Be- und Entlastungen nach dem System der doppelten Buchführung vorgenommen, sondern nur Einnahmen und Ausgaben verbucht werden, wobei eine Einnahmeverbuchung auf einem Buchhaltereikonto wieder eine solche auf dem „Zahlblatt" hervorruft, und dementsprechend umgekehrt eine Ausgabenbuchung einer anderen Ausgabenbuchung entspricht. Ist der Buchungsablauf durch die Eintragungen von Einnahmen und Ausgaben auf den „Konten" der Hauptbücher des Rendanten schon äußerlich erkennbar, so ist dies bei den einspaltigen Aufzeichnungen nicht der Fall. Wie bei jeder statistisch aufgezogenen Buchhaltung, denn um eine solche handelt es sich jedenfalls, geht daher der Buchungsablauf bei den spaltenmäßigen Eintragungen nur aus den Vorschriften hervor, und man kann bei ihnen lediglich die zugrundeliegenden Buchungen betrachten, wenn man das Kontensystem darstellen will. Da nun der zugrundeliegende Buchungsablauf in dem der praktischen Buchhaltung entsprechenden Kontensystem bei den spaltenmäßigen Eintragungen nur ganz unwesentlich von der tatsächlichen Durchführung abweicht, so erübrigt es sich, im nachhinein bei der Besprechung der entsprechenden Bücher den tatsächlichen Buchungsgang nochmals eingehend darzustellen. Dagegen ist bei den Verbuchungen auf den Konten der Hauptbücher des Rendanten sowohl auf die praktische Gestaltung als auch auf die zugrundeliegende Verbuchung einzugehen. Der besseren Hervorhebung der charakteristischen Verbuchungsart wegen und mit Rücksicht auf die oben schon gekennzeichnete grundsätzliche Abweichung zwischen den Be- und Entlastungen der doppelten Buchhaltung und damit des zugrundeliegenden Kontensystems von den Einnahmen- und Ausgabenbuchungen kann die tatsächliche Buchungsweise schon in den folgenden Ausführungen über die „Kasse"-Konten besonders berücksichtigt werden.

Neben den Einzelkonten werden Gruppenkonten geführt, welche eine Gesamtheit von Unterkonten in einem Konto zusammenfassen. So zerfällt beispielsweise das Konto Vorschüsse in mehrere Unterkonten

und man kann die Abrechnungsbücher mit den Werkkassen als Unterkonten des Kontos Rohverkehrseinnahmen und die Titel der Betriebs- und Vermögensrechnung als Unterkonten der gleichnamigen Konten auffassen, da diese in Handbüchern, welche der Detaillierung der Eintragungen der Hauptbücher dienen, besonders zur Darstellung gelangen. Dagegen sind die nachfolgend behandelten Zusatzkonten keine Unterkonten, denn, obwohl sie die Werte der Unterkonten darstellenden Titelkonten der Betriebsrechnung übernehmen, hat ihre Gesamtheit keinen selbständigen Wert. Ihr Zweck ist ja, die Werte der Betriebsrechnung im einzelnen auf die Sachgebiete zu übernehmen und anderen Konten zuzuführen, damit dort Gesamtdarstellungen in anderer Gliederung und Umfang erfolgen können. Man kann daher hier nur von einer Kontengruppe sprechen gegenüber den vorerwähnten Gruppenkonten. Der Unterschied zwischen beiden liegt darin, daß bei einer Kontengruppe der Zweck als gemeinsames Merkmal eine zusammenfassende Betrachtung zuläßt, während bei den letzteren eine tatsächliche Zusammenfassung der Unterkonten in einem Konto stattfindet und in ihm die Unterkonten zu Kostenarten werden, da ihr Verhältnis das gleiche ist wie das der einzelnen Debitoren- und Kreditorenkonten zu dem Kontokorrentkonto.

Den obigen Ausführungen entsprechend werden die Konten im folgenden in engster Anlehnung an die praktische Gestaltung der Buchhaltung zunächst in zwei große Gruppen eingeteilt:

1. die „Kasse"-Konten und
2. die durch die Fobu neugebildeten Konten.

Die ersteren dienen der Erstellung der früheren Kassenabschlüsse, welche, kontenmäßig gesehen, im Hinblick auf die Fortführung der Buchhaltung zwecks Erzielung der durch die Fobu eingeführten Abschlüsse als Zwischenabschlüsse, besser als Abschriften der Hauptbuchergebnisse, zu werten sind. Die durch die Fobu neugebildeten Konten zerfallen wieder in die Konten des kassenabrechnungsmäßigen Abrechnungsverkehrs, auf denen die unter die Abrechnungsvorschriften fallenden gegenseitigen Leistungen der Direktionen zu verbuchen sind, und die Konten der Sachgebiete, die ich wegen ihrer Aufgabe, die Hauptbuchkonten Betriebs- und Vermögensrechnung und die Titelkonten des kassenabrechnungsmäßigen Abrechnungsverkehrs auf die Sachgebiete umzubuchen, als solche bezeichne.

An dieser Stelle sei schon darauf hingewiesen, daß in den Handbüchern der Hauptkassenbuchhaltung neben den Istbuchungen auch Sollbuchungen, welche typisch für die Fortführung der kameralistischen Buchungsweise sind, vorgenommen werden. Soweit durch diese Sollbuchungen Schulden und Forderungen Dritter erfaßt werden, stellen sie in beschränktem Umfang einen Ersatz der in der kaufmännischen Buchhaltung eingerichteten Debitoren- und Kreditorenkonten dar. Für das

Kontensystem der Direktionsbuchhaltung haben diese Sollbuchungen aber nur eine mittelbare Bedeutung, da die Unterschiede zwischen den Soll- und Istbuchungen am Jahresschluß nicht etwa durch Uebernahme der Differenz auf einem Konto (Saldenausgleich), sondern folgerichtig nach dem Prinzip des Belastens und Erkennens in Form einer selbstständigen Buchung auf zwei Konten der GDW-Buchhaltung zur Darstellung gelangen.

b) Die Konten.

aa) Die „Kasse"-Konten.

aaa) Allgemeines.

Die Führung dieser Konten geschieht zum Zwecke der Erstellung der Kassenabschlüsse nach dem alten Abschlußmuster, um Vergleiche zwischen den Zahlenergebnissen des abgeschlossenen Monats oder Jahres und denjenigen aus früheren Jahren zu ermöglichen. Weiterhin liefern sie durch die Uebernahme der Werte und die Verbuchung derselben auf den durch die Fobu neugebildeten Konten bezw. in den entsprechenden Büchern und Formularen, sowie die Verwendung von deren Abschlüssen für die Erstellung der Vermögens- und Wirtschaftsübersicht, die Unterlagen für diese Uebersichten und bilden trotz dieser praktisch mittelbaren Verbindung mit den übrigen Konten der Fobu und der Abschlußbuchhaltung das einheitliche Kontensystem der Direktionsbuchhaltung. Denn die Abschlüsse sind im Rahmen des Kontensystems, wie bereits ausgeführt wurde, als Zwischenabschlüsse bezw. als Auszüge aus den Haupt- und Handbüchern anzusehen. Die Konten, deren Einnahmeseiten in dem Haupteinnahmebuch und deren Ausgaben in dem Hauptausgabebuch des Rendanten geführt werden, zerfallen in zwei Kontengruppen:

1. die Konten des Zahlblatts, und
2. die Buchhaltereikonten.

Die ersteren werden gewöhnlich nicht als Konten, sondern als Spalten bezeichnet, obwohl sie mindestens mit gleicher Berechtigung wie die Buchhaltereikonten diese Bezeichnung führen könnten. Sie nehmen den reinen Geldverkehr, die Zahlungen in Wertpapieren sowie den durch Anrechnung von Kassenausgaben der Werkkassen als Einnahmen hervorgerufenen Kassenverkehr auf und lassen sich in folgende Konten einteilen:

1. das Barkonto,
2. das Konto „durch Anrechnung" und
3. das Konto „in Wertpapieren".

Die Buchhaltereikonten, die man abwechselnd als Konten oder Fonds bezeichnet, dienen der Verbuchung der Bestände sowie der durch die inner- und außerbetrieblichen Beziehungen hervorgerufenen Werteveränderungen und zerfallen in folgende Konten:

1. Konto Betriebsrechnung,
2. Konto Vermögensrechnung,
3. Konto Bruttoverkehrseinnahmen,
4. das Abrechnungskonto,
5. Konto Pfandgelder,
6. Konto Verwahrgelder,
7. Konto Vorschüsse,
8. das Wohlfahrtskonto,
9. Konto Uebergangsrechnung,
10. das Schuldenkonto,
11. das Darlehenskonto,
12. das Wechselkonto,
13. das Beteiligungskonto,
14. das Wertpapierkonto und
15. das Vorratskonto.

Obwohl verschiedene dieser Konten in der Hauptkassenbuchhaltung zum Zwecke der Abgrenzung des periodischen Aufwands und Ertrags eingerichtet worden waren, ergab sich in neuester Zeit die Notwendigkeit, noch weitere Abgrenzungen durch Verbesserung der materiellen Vorschriften vorzunehmen. Daher wurde bestimmt, daß folgende Ausgaben nicht sofort der Betriebsrechnung der Periode, in welcher sie zu leisten sind, belastet werden, sondern zunächst vorschußweise zu buchen und erst nach dem tatsächlichen Verbrauch und in zutreffender Höhe als Aufwand zu verrechnen sind:

a) die Ausgaben für Drucksachen, Schreib- und Zeichenwaren, soweit diese von den Beschaffungsdirektionen zu leisten sind,[1])
b) die Kosten der Leistungen für Dritte,[2])
c) die Ausgaben für die Vorratsgeräte (Werkzeuge und Geräte); bei den örtlichen Direktionen ist die Einrichtung eines solchen Vorschußkontos nur bedarfsweise, bei den GDW obligatorisch vorzunehmen,[3])
d) die Ausgaben für die Fahrzeugausrüstungen,[4])
e) die Aufarbeitungskosten der alten Werkstoffe und Ersatzstücke.[5])

Wie die vorschußweise Verbuchung dieser Ausgaben und Kosten in der GDW-Buchhaltung erfolgt, ob auf besonderen Vorschußkonten oder in Abschnitten des bereits vorhandenen Vorschußkontos, steht dahin, da in den Vorschriften[6]) einmal von dieser und ein anderesmal von

---

[1]) Fobu, a. a. O., Anhang II, Ziffer 2, Seite 39.
[2]) Ebenda, Ziffer 5, Seite 40.
[3]) Ebenda, Ziffer 8, Seite 41.
[4]) Ebenda, Ziffer 10[1], Seite 42.
[5]) Hoffmann, a. a. O., Abschnitt II A 1, Seite 80.
[6]) Vergl. Fobu, Anhang II, Seite 39 ff. und Verfügung der HV vom 24. Dezember 1929 — 44 Krw 206 —.

jener Buchungsart gesprochen wird. Es ist daher wohl anzunehmen, daß die Schaffung besonderer Konten oder die Einrichtung von Abschnitten in das Ermessen der GDW gestellt ist.

bbb) Die Konten des Zahlblatts.

Die Verbuchung auf diesen Konten ist nicht mit derjenigen in der doppelten Buchhaltung zu verwechseln, obwohl doppelte Buchungen auf den Hauptbuchkonten des Rendanten stattfinden und sie dadurch eine gewisse Aehnlichkeit besitzen. Während in der doppelten Buchführung einem Konteneingang (Sollbuchung) auf dem Finanzkonto, z. B. dem Kasse- oder Postscheckkonto ein entsprechender Kontenausgang (Habenbuchung) gegenübersteht, ist dies in der Hauptkassenbuchhaltung nicht der Fall. Hier wird vielmehr die Verbuchung einer Einnahme, z. B. von Verwahrgeldern, sowohl auf der Einnahmeseite des Barkontos und ebenfalls auf der Einnahmeseite des entsprechenden Buchhaltereikontos, hier des Verwahrgelderkontos, vorgenommen. Faßt man die Sollbuchungen des Verwahrgelderkontos ins Auge und glaubt in ihnen vielleicht eine Gegenbuchung zu den Istbuchungen zu erkennen, so ist demgegenüber festzustellen, daß die Verbuchung auf den Konten des Zahlblatts, z. B. des Barkontos, isoliert, d. h. ohne Gegenbuchung dasteht, was zu einer Ablehnung der Einbeziehung der Sollbuchungen in das Kontensystem führen muß. Denn einmal dürften der Einbeziehung der Istbuchungen in das Kontensystem der Vorrang zu geben sein und weiterhin ist die tatsächliche Buchungsweise eher als gegeben anzusehen als eine konstruierte Buchungsart, welcher immer bis zu einem gewissen Grad das Moment der Wahrscheinlichkeit anhaftet. Trotz der Einführung von „Konten" und der Behandlung der Buchungen auf den Einnahmeseiten der Buchhaltereispalten als Habenbuchungen und derjenigen auf den Ausgabenseiten als Sollbuchungen für die Zwecke der Erstellung der Bilanz bezw. der Vermögensübersicht hat sich eben offenbar aus traditionellen Rücksichten die doppelte Buchungsweise von Einnahmen und von Ausgaben sowie die Soll- und Istbuchungen des früher angewandten kameralistischen Buchungssystems erhalten.

Das Barkonto (Konto „in Bar") nimmt auf der Einnahme- wie auch auf der Ausgabenseite alle Eingänge und Ausgänge von Zahlungsmitteln auf, einerlei ob diese in bar oder in Form von Postschecküberweisungen oder auf dem Wege des Giros geleistet werden. Bei Annahme von Schecks, die, sofern sie den Vorschriften des Scheckgesetzes entsprechen und bezüglich ihrer Einlösung keine Bedenken obwalten, stattzufinden hat, ist die Verbuchung auf dem Hauptbuchkonto „Bar" erst dann vorzunehmen, wenn der Scheckbetrag gezahlt ist. Eine vorläufige Verbuchung der eingereichten Schecks findet zuvor zwecks Kontrolle des Bestands in einem Nebenbuch statt, dem sogenannten Scheckeingangsbuch, welches der Kassierer führt. Die Verbuchung in diesem Scheck-

eingangsbuch steht außerhalb des Kontensystems des Hauptbuchs und der Handbücher. Gehen fremdländische Zahlungsmittel ein oder werden solche geleistet, so sind diese in inländische Währung umzurechnen und mit den Umrechnungswerten zu verbuchen. Zur Kenntlichmachung der in einer Hauptkasse ein- oder ausgegangenen fremden Währung wird vom Kassierer eine besondere „Nachweisung über den Ein- und Ausgang fremdländischer Zahlungsmittel" aufgestellt. Zu bemerken ist, daß die Ansammlung und Verwaltung der fremden Währungen nicht Aufgabe der einzelnen Hauptkassen, sondern der Hauptkasse des Eisenbahnzentralamtes ist, in der man eine besondere Devisenstelle eingerichtet hat. An diese Devisenstelle werden alle bei den Hauptkassen eingegangenen Devisen abgeliefert, die sie alsdann entweder zu Zahlungszwecken verwendet, oder, sofern Zahlungen nicht vorgenommen werden müssen, an den Börsen entsprechend verwertet. Die aus den Verkehrsabrechnungen herrührenden Schuld- und Guthabenkonten werden bei der „Abrechnungsstelle des Vereins deutscher Eisenbahnverwaltungen" in Berlin durch die Kontrollen in den Abrechnungsbüros angemeldet und monatlich zweimal ausgeglichen. Für die Abrechnung der fremden Währungen unter den deutschen Reichsbahndirektionen sind einzelne Hauptkassen, wie z. B. Berlin für die holländische und amerikanische Währung, München für die italienische Währung bestimmt. Es sind dies aber nicht Zahlungen, sondern buchmäßige Ausgleichungen von Direktion zu Direktion, da ja die Zahlungen von der Devisenstelle beim Eisenbahnzentralamt geleistet werden. Zum Zwecke der Herabdrückung der Zahl der Buchungen können Sammelbuchungen vorgenommen werden. Das ist aber, wie später noch ausgeführt wird, nur dann möglich, wenn besondere Belege, sogenannte Buchungszusammenstellungen, angefertigt werden. Das Konto „Bar" muß in seinen Ergebnissen mit denjenigen des vom Kassierer geführten Kassenbuchs, das außerhalb des Kontensystems steht und lediglich für die Kontrolle der Tätigkeit des Kassierers und Feststellung des Bestandes eingerichtet ist, übereinstimmen.

Haben die untergebenen RAW-Kassen Einnahmen erzielt und diese zu Ausgaben verwendet, zu deren Leistung sie berechtigt sind, so wird der Hauptkasse nicht nur der Saldo, d. h. des verbleibenden Restes, sondern die Einnahmen und Ausgaben jeweils in voller Höhe gemeldet. Die aus den Einnahmen geleisteten Ausgaben werden als Einnahmen der RAW angesehen, die sie pflichtgemäß an die Hauptkasse abzuliefern hätten. Statt hier eine bare Ablieferung vorzunehmen, erfolgt eine sogenannte „Ablieferung von Belägen". Die Verbuchung erfolgt auf dem Konto „in Anrechnung", auf dem sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben zur Darstellung gelangen, sodaß sich die Einnahme- und die Ausgabenseite ausgleichen muß. Ein Rest kann auf diesem Konto nicht in Erscheinung treten. Das Verfahren entspricht ganz dem Charakter der Hauptkasse als rechnungslegende Kasse, die alle Einnahmen und

Ausgaben, ihre eigenen wie auch diejenigen der RAW-Kassen auf die einzelnen Konten bestimmungsgemäß aufteilen muß.

Das nächste Zahlblattkonto ist das Konto „in Wertpapieren", auf dem die Zahlungen in Wertpapieren verbucht werden. Seine Bedeutung ist außerordentlich gesunken, da heute Zahlungen durch Hingabe von Wertpapieren in nennenswertem Umfang nicht mehr erfolgen.

ccc) Die Buchhaltereikonten.

Alle auf dem Zahlblatt vorgenommenen Buchungen müssen auch auf den Buchhaltereikonten erscheinen und zwar, wie oben schon ausgeführt wurde, jeweils auf derselben Seite der „Konten". Bei den Buchhaltereikonten kann man zwei Arten von Konten unterscheiden, die Konten mit endgültiger Verrechnung und solche, die nur den Charakter von Durchgangskonten haben. Sie sind zum Teil Gruppenkonten, welche die Ergebnisse einer Mehrzahl von Einzelkonten zusammenfassend darstellen, und zum Teil Einzelkonten, die in den Handbüchern eine kontenähnliche Untergliederung nicht mehr erfahren.

Auf dem ersten Konto, dem Konto „Betriebsrechnung", gelangen alle Einnahmen und Ausgaben, welche die Betriebsverwaltung be- und entlasten, zur Verbuchung. Es handelt sich hier im wesentlichen um Ausgaben und Einnahmen, die man bei den früheren Staatsbahnen als Ordinarien bezeichnete. Das Konto zerfällt in zahlreiche Unterkonten, die jeweils in Handbüchern geführt werden und entsprechend ihrer überwiegenden Verbuchung von Einnahmen oder Ausgaben (Einnahme- und Ausgabentitel) entweder Einnahme- oder Ausgabenkonten — ähnlich den Konten mit Soll- und Habensalden — darstellen. Ein Betriebsvergleich auf Grund der auf den Unterkonten verbuchten Ausgaben und Ausgabenabsetzungen (Aufwand und Erlös) verschiedener Perioden oder Bezirke hat aber trotz der großen Aehnlichkeit mit den Verbuchungen auf einem Teilfabrikationskonto wenig Wert, da die Einnahmen und Ausgaben sich nicht ganz entsprechen, teilweise Vereinnahmungen auf den Einnahmetiteln und nicht auf den zuständigen Ausgabetiteln stattfinden und auf manchen Ausgabekonten, wie z. B. dem Ausgabetitel 16, Ziffer 2², eine heterogene Buchungsmasse zur Darstellung gelangt. So werden z. B. bei Leistungen für Dritte die Deckungszuschläge als tatsächliche Einnahmen verbucht, die Werkkosten bei Ausgabentitel 16, Ziffer 2², durch Ausgabenabsetzung vereinnahmt und die direkten Kosten bei den zuständigen Verrechnungsstellen verrechnet. Die Unterkonten entsprechen, wie schon daraus zu entnehmen ist, den für die Abgrenzung der Einnahmen und Ausgaben vorgesehenen Titeln, deren Zahl und Ordnung durch den nachfolgend aufgeführten Plan für die Wirtschafts-, Buch- und Rechnungsführung der deutschen Reichsbahn-Gesellschaft festgelegt ist und sich andererseits nach den Bedürfnissen der einzelnen verbuchenden Hauptkassen richtet, welche

ihrerseits wiederum aus der speziellen Betriebsart der Direktionsbezirke herauswachsen. Für die Direktionen kommen daher nur die 6 Einnahmetitel des Kapitels 1 des Buchungsplans in Betracht, da die Einnahmen des Kapitels 2 nur solche der Hauptverwaltung sein können, und auf den Einnahmetiteln, welche für die Verrechnung der Einnahmen aus Personen- und Gepäckverkehr, Güterverkehr usw. vorgesehen sind, werden bei den Hauptkassen der Werkdirektionen keine Verbuchungen stattfinden, weil sie keine Verkehrsleistungen durchzuführen haben. Nach besonderer Verfügung über die Gliederung des Wirtschaftsplans für 1931 [1]) kommen als Einnahmen- und Ausgabentitel für die Betriebsrechnung der Direktionen im allgemeinen folgende in Betracht:

Titel	I. Betriebseinnahmen.
1	Personen- und Gepäckverkehr
2	Güterverkehr
3	Ueberlassung von Bahnanlagen und Leistungen für Dritte
4	Ueberlassung von Fahrzeugen
5	Erträge aus Veräußerungen
6	Verschiedene Einnahmen.

II. Betriebsausgaben.

a) Persönliche Ausgaben.

1	Besoldungen
2	Dienstpostenzulagen
3	Leistungszulagen
4	Bezüge der außerplanmäßigen Beamten
5	Bezüge der Angestellten, Löhne der Hilfskräfte im Beamtendienst und der Betriebsarbeiter
6	Reise- und Umzugskosten
7	Andere Nebenbezüge
8	Unterstützungen für Beamte
9	Unterstützungen für ehemalige Beamte und deren Hinterbliebene
10	Unterstützungen für Angestellte und Arbeiter, für ehemalige Angestellte und Arbeiter und deren Hinterbliebene
10a	Notstandsbeihilfen
11	Ruhegehalt, Wartegeld und Ruhegehaltsbeihilfe für ehemalige Beamte
12	Sonstige persönliche Ausgaben.

[1]) Verfügung der HV vom 19. Dezember 1930 – 41 Kmbp (1931) 9. In ihr wird ausdrücklich hervorgehoben, daß „die Kassenbücher für 1931 .... nun danach angelegt werden" können.

Titel	b) Sächliche Ausgaben.
13	Unterhaltung und Erneuerung der Ausstattungsgegenstände sowie Verbrauch von Betriebsstoffen
14	Unterhaltung und Erneuerung der baulichen Anlagen
15	Unterhaltung und Erneuerung der Fahrzeuge, Maschinen und maschinenartigen Anlagen
16	Benutzung fremder Bahnanlagen und Dienstleistungen Dritter
17	Benutzung fremder Fahrzeuge
18	Steuern, Haftpflichtentschädigungen und Ersatzleistungen
19	Verschiedene Ausgaben
20	Dienstgutfrachten.

Da diese Gliederung nicht genügend Einblick in die Zusammensetzung der Einnahmen und Ausgaben gewährt, werden die Titel durch Ziffern und Unterziffern noch weiter detailliert. So zerfällt der für die geschäftsführenden Direktionen für das Werkstättenwesen wichtigste sächliche Titel 15 W in folgende Ziffern und Unterziffern:

Titel 15. Unterhaltung und Erneuerung der Fahrzeuge, Maschinen und maschinenartigen Anlagen.

Ziffer	Unterziffer	
1		Unterhaltung der Fahrzeuge:
	1	Löhne der Werkstättenarbeiter
	2	Neue Werkstoffe
	3	Neue Ersatzstücke
	4	Aufgearbeitete Werkstoffe und Ersatzstücke
	5	Sonderkosten der Fertigung
	6	Sonstige Ausgaben
2		Unterhaltung der Maschinen und maschinenartigen Anlagen
3		Erneuerung der Fahrzeuge (Beschaffung ganzer Fahrzeuge als Ersatz):
	1	Lokomotiven ausschließlich elektrische
	2	Elektrische Lokomotiven
	3	Elektrische Triebwagen für Fahrleitungen
	4	Steuer- und Beiwagen zu Triebwagen für Fahrleitungen
	5	Triebwagen mit eigener Kraftquelle
	6	Steuer- und Beiwagen zu Triebwagen mit eigener Kraftquelle
	7	Personenwagen

Ziffer	Unterziffer	
	8	Gepäckwagen
	9	Güterwagen
	10	Bahndienstwagen
	11	Schiffe
	12	Kraftfahrzeuge für den öffentlichen Verkehr zur: a) Personenbeförderung b) Güterbeförderung
4		Erneuerung der Maschinen und maschinenartigen Anlagen.

Das Konto „Vermögensrechnung“ nimmt alle Einnahmen und Ausgaben auf, die den früheren Extraordinarien der staatlichen Voranschläge entsprechen. Es wird manchmal fälschlich Anlagezuwachsrechnung genannt, ist aber trotzdem keineswegs mit dieser identisch, da die letztere erst aus den Buchungen auf den durch die Fobu neugebildeten Konten hervorgeht und materiell sich insofern von der Vermögensrechnung unterscheidet, als in ihr Beträge aus der Betriebsrechnung übernommen werden, welche bei den Erneuerungsarbeiten als Anlagezuwachs anfallen, und die bei den Ausführungen für die Vermögensrechnung sich ergebenden Erneuerungswerte fehlen, da sie durch Umbuchung von der Vermögensrechnung auf die Betriebsrechnung überführt werden. Es handelt sich bei den Einnahmen und Ausgaben der Vermögensrechnung um solche, welche von vornherein als nicht den laufenden Betrieb be- und entlastend erkannt werden, sondern das Vermögen der DRG vermindern oder vermehren. Da das Konto „Vermögensrechnung“ von dem Konto „Betriebsrechnung“ deshalb abgesondert ist, um auf ihm alle Einnahmen und Ausgaben, welche den Vermögenszuwachs oder Abgang betreffen, getrennt von den laufenden Einnahmen und Ausgaben zu verbuchen, da weiterhin diese Buchungen regelmäßig ohne vorherige Berührung des Kontos „Betriebsrechnung“ direkt auf dem Konto „Vermögensrechnung“ verrechnet werden und die Be- und Entlastungen auf beiden Konten denjenigen eines in der kaufmännischen Buchhaltung üblichen Fabrikationskonto ähneln, hat das Konto „Vermögensrechnung“ den Charakter eines Sonderkontos des Fabrikationskontos oder Leistungskontos der GDW. Die Einnahmen und Ausgaben des Kontos „Vermögensrechnung“ werden in ähnlicher Weise wie die der Betriebsrechnung gegliedert und zerfallen in folgende Kapitel und Titel:

Kapitel	Titel	I. Einnahmen.
1		Einnahmen der Vermögensrechnung:
	1	Verkauf von Grundstücken
	2	Baukostenzuschüsse Dritter
	3	Unentgeltlich übereignete Grundstücke und Anlagen
	4	Sonstiges.

Kapitel	Titel	II. Ausgaben.
1		Ausgaben für bestimmte allgemeine Zwecke:
	1	Schaffung von Wohngelegenheiten für Beamte und Arbeiter der Reichsbahn
	2	Fortentwicklung der Sicherungs-, Fernmelde- und Rangieranlagen
	3	Vermehrung der Geräte und dergl.
	4	Für unvorhergesehene Ausgaben
2		Neubauten über 100000 Mark
3		Kleinere Bauten (Ergänzung der baulichen und maschinenartigen Anlagen).

Die Einnahmen und Ausgaben werden, wie schon oben hervorgehoben wurde, auf den durch die Fobu neugebildeten Konten weiter behandelt und zwar werden die auf Anlagezuwachs fallenden Ausgaben auf die Sachgebiete der Anlagezuwachsrechnung und die die Erneuerung betreffenden Ausgaben auf die Sachgebiete der Betriebsrechnung in ihrer Eigenschaft als Hauptrechnung übernommen.

Das Konto „Rohverkehrseinnahmen", auch „Bruttokonto" oder „Rohkonto" genannt, läßt dem Namen nach darauf schließen, daß es nur für die örtlichen Direktionen, und nicht für die geschäftsführenden Direktionen für das Werkstättenwesen wegen der diesen eigenen Betriebsart in Frage kommt. Allein die Bezeichnung Rohverkehrseinnahmen weist offenbar nur auf die überwiegende Bedeutung derselben für das Konto hin, denn neben Einnahmen gelangen auch Ausgaben zur Verbuchung.[1]) Außerdem[2]) werden neben den Einzahlungen fremder Bahnverwaltungen und Dritter für Leistungen aus dem Personen-, Gepäck- und Güterverkehr als Einnahmen auch die Barablieferungen und die Ablieferungen in Belegen der Stationskassen verbucht, und als Ausgaben kommen nicht nur die aus den Verkehrsleistungen fremder Bahnverwaltungen und Dritter resultierenden eigenen Zahlungen in Betracht, sondern auch die den Stationskassen gewährten Vorschüsse und die „verschiedenen Einnahmen", welche in den Ablieferungen der Stationskassen enthalten und auf den zuständigen Fonds zu vereinnahmen sind.[3]) Da die Werkkassen ebenfalls von den Hauptkassen Vorschüsse empfangen, Ablieferungen usw. an diese vornehmen usw. und auf die Buchführung der Hauptkassen der GDWen die Bestimmungen der Buchführung der

[1]) Stahn, Die Grundzüge des Haushaltswesens und der Finanzordnung der preußischen Staatseisenbahnverwaltung, Breslau 1920, Ziffer 706 u. 707, Seite 141.

[2]) Hauptkassenordnung 1901, FO VIII, Seite 60; vergl. auch Stahn, a. a. O., Ziffer 707, Seite 141.

[3]) Stahn, Die Grundzüge der Verwaltung sowie des Haushalts- und Finanzwesens der Deutschen Reichsbahn-Gesellschaft, Breslau 1926, Abschnitt B, Ziffer 54, Seite 18.

RBDen sinngemäß Anwendung finden, so ist auch das Konto „Rohverkehrseinnahmen“, besser „Rohkonto“ zu führen. Danach sind die Ablieferungen in bar und in Belegen auf das Soll desjenigen Monats, in welchem die Ablieferungen erfolgen, mit ihrem Gesamtbetrag auf der Einnahmeseite zu verbuchen. Die den Werkkassen gewährten Vorschüsse sind gleichfalls für denjenigen Monat, für welche sie gegeben werden, und zwar auf der Ausgabenseite zu verrechnen und die „verschiedenen Einnahmen“, die sich aus Pacht- und Mietzahlungen, Pensions- kassen- und Sterbekassenbeiträge, Ersatzkosten, Erlös aus Verkäufen, Telegraphengebühren und dergl. zusammensetzen, sind in dem gleichen Monat zu verausgaben, in welchem sie von den Werkkassen angerechnet werden. Als Gegenkonto kommt für die Vorschüsse und die Bar-Ablieferungen der Werkkassen das Barkonto des Zahlblatts in Betracht, und zwar werden dort die Vorschüsse auf der Ausgabenseite und die Ablieferungen auf der Einnahmeseite, demnach jeweils auf der gleichen Seite wie auf dem Bruttokonto verrechnet. Die übrigen Einnahmen und Ausgaben auf dem Bruttokonto werden auf dem Zahlblattkonto „in Anrechnung“ verbucht. Auch hier entsprechen Einnahmebuchungen auf dem Bruttokonto solchen auf dem Zahlblattkonto und umgekehrt. Die Verbuchung auf dem Konto „in Anrechnung“ ist keine endgültige, da die Einnahmen und Ausgaben auf den zuständigen Verrechnungsstellen der Betriebs- und Vermögensrechnung oder den übrigen Konten erscheinen müssen. So werden die auf dem Rohkonto und Konto „in Anrechnung“ auf der Ausgabenseite verbuchten „verschiedenen Einnahmen“ auf dem Konto „in Anrechnung“ wieder vereinnahmt und auf einem der Buchhaltereikonten ebenfalls als Einnahme verrechnet, sodaß das Konto „in Anrechnung“ jeweils ausgeglichen wird und, wie bei der Doppik, einer Ausgabenbuchung auf dem Rohkonto eine Einnahmenbuchung auf einem anderen Buchhaltereikonto entspricht. Gleiches gilt natürlich auch für die Verbuchung der Ablieferungen in Belegen. Da auf dem Bruttokonto der gesamte Kassenverkehr der Werkkassen mit der Hauptkasse erscheint, so erfüllt es, wenn man die Ausgabenseite entsprechend dem Charakter der auf ihm zu verbuchenden Ausgaben als Sollseite und die Einnahmenseite als Habenseite annimmt, die Funktion eines Gegenkontos zu der Buchführung der Werkkassen, in welcher zwar kein Gegenkonto zur Hauptkassenbuchhaltung gebildet, aber doch in der Gliederung der Einnahmen und Ausgaben weitgehendst auf die gegenseitigen Beziehungen der Werkkassen und der Hauptkassen Rücksicht genommen wird. Diese Funktion des Bruttokontos wird noch dadurch ergänzt, daß Abrechnungsbücher mit den Werkkassen[1]) geführt werden, in welchen die Beträge der Ablieferungen,

[1]) Vergl. Stahn, Die Grundzüge der Verwaltung sowie des Haushalts- und Finanzwesens der Deutschen Reichsbahn-Gesellschaft, Breslau 1926, Abschnitt D, Ziffer 24, Seite 26.

der Vorschüsse und der verschiedenen Einnahmen zu buchen und daher als Unterkonten des Bruttokontos zu werten sind. Das Konto kann durch die Verbuchung der Einnahmen und Ausgaben, die immer gleich hoch sein müssen, keinerlei Restbestand ergeben und hat, da keine endgültigen Verbuchungen vorgenommen werden, den Charakter eines Durchgangskontos.

Auf dem „Abrechnungskonto" sind diejenigen Einnahmen und Ausgaben[1]), welche die Hauptkasse oder die nachgeordneten RAW.-Kassen für Rechnung der anderen Hauptkassen bezw. für die übergeordnete Hauptkasse erhoben oder geleistet haben, zu verbuchen. Weiterhin sind auf ihm auch die Salden aus den Abrechnungen, die Beträge der an die Sammelstelle abgelieferten fremdländischen Zahlungsmittel, die Schuld und das Guthaben für Materialien oder geleistete Arbeiten, soweit deren Werte kassenmäßig auszugleichen sind[2]), zu verrechnen. Kassenmäßig sind heute alle Leistungen mit Ausnahme der auf den Konten der Wirtschaftsabrechnung zu verbuchenden Einnahmen und Ausgaben[3]) zu verrechnen. Der Abrechnungsverkehr erstreckt sich sowohl auf den Verkehr mit den übrigen Hauptkassen als auch mit der Zentralkasse. Für jede Hauptkasse und für die Zentralkasse wird ein besonderes Abrechnungskonto in Form von Unterkonten geführt. Von den für Rechnung einer anderen Hauptkasse auf deren Ersuchen erhobenen Einnahmen und geleisteten Ausgaben wie von den Gutschriften und Belastungen hat jeweils die leistende Hauptkasse der anderen Hauptkasse in jedem Einzelfalle unter Uebersendung der entsprechenden Belege Mitteilung zu machen. In diesen Benachrichtigungen über die gegenseitigen Buchungen und in den Quittungen sind z. Zt. der Monatsabschlüsse erforderlichenfalls die Zeitabschnitte, für welche die Buchungen ausgeführt sind, zu vermerken. Die andere Hauptkasse hat diese Beträge auf dem Abrechnungskonto entsprechend zu verbuchen und die Gegenbuchung zu bestätigen. Die Abrechnungskonten sind fortlaufend zu führen und monatlich abzuschließen, wobei den Einnahmen und Ausgaben des laufenden Monats diejenigen bis zum Schluß des Vormonats zuzurechnen sind. Der verbliebene Bestand oder Vorschuß auf den Abrechnungskonten ist nach dem Monatsabschluß für den Monat September und März (halbjährlich) mit den anderen Hauptkassen festzustellen und abzustimmen. Am Jahresschluß sind die Abrechnungskonten aufzulösen.

Das Konto „Pfandgelder" verbucht alle Geldbeträge und Wertpapiere, die von Unternehmern, Lieferanten, Pächtern usw. als Sicherheit

---

[1]) Hauptkassenordnung, a. a. O., Seite 65.

[2]) Buchungsordnung § 9.

[3]) Vergl. meine Ausführungen über die Konten des kassenabrechnungsmäßigen Abrechnungsverkehrs Seite 181 ff.; vergl. auch Schäfer-Kaiser, a. a. O., Seite 55.

der Hauptkasse zur vorübergehenden oder dauernden Aufbewahrung übergeben werden. Diese Pfandgelder sind, sofern sie ihren regelmäßigen Zweck erfüllt haben, den Pfandgebern wieder auszuhändigen, sodaß sich das Konto theoretisch, wenn alle Pfandgelder zurückgegeben sind, ausgleichen muß. Zumeist wird es jedoch einen Bestand aufweisen, da die Pfandgelder kaum jeweils allesamt zu gleicher Zeit zurückgezahlt werden. Verfallen derartige Pfandleistungen, so sind sie auf den zutreffenden Titeln der Betriebs- oder Vermögensrechnung in Einnahme zu verbuchen.

Das nächste Konto, das Konto „Verwahrgelder", ist seinem Charakter nach ein Durchgangskonto. Die hier aufzuführenden Einnahmen sind solche, die bei der Hauptkasse nur durchlaufend zur Verrechnung gelangen oder wegen fehlender Kassenanweisung oder aus sonstigen Gründen nicht sofort auf die zutreffenden Fonds oder Konten übertragen werden können. Hierher[1]) gehören auch die Spargroschen der Werkstättenlehrlinge, die trotz der Anlage bei einer Sparkasse als Barbeträge anzusehen und auf Grund der Sparbücher unter den Barbeständen nachzuweisen sind; desgleichen die zur Aushändigung an die Hinterleger abgetrennten Zinsscheine von Wertpapieren. Der Eingang dieser Verwahrgelder ist von der Hauptkasse der Reichsbahndirektion anzuzeigen. Außerdem sind der Reichsbahndirektion Vierteljahresnachweisungen von der Hauptkasse über die auf dem Konto Verwahrgelder verbuchten Beträge vorzulegen, um die Direktion zur weiteren Verfolgung der etwa noch nicht veranlaßten Vereinnahmung von Beträgen zu veranlassen.

Das nächste in dem Hauptbuch aufgeführte Konto ist das Konto „Vorschüsse". Als Vorschüsse sind solche Ausgaben anzusehen, welche von dem Empfänger oder demjenigen, für dessen Rechnung sie geleistet werden, wieder zu erstatten sind. Darunter fallen auch die Einnahmen, welche die Hauptkasse für Rechnung fremder Kassen einzuziehen hat. Auch ist der etwaige Verkehr mit Bankanstalten, welche die Einlösung von Wertpapieren und Zinsscheinen vorzunehmen haben, sowie der Geld- und Abrechnungsverkehr mit den Baukassen auf diesem Konto zu verbuchen. Das Konto hat den Charakter eines Durchgangskontos, da alle Beträge, die auf der Ausgabenseite vorschußweise geleistet wurden, wiederum in Einnahme erscheinen, sodaß sich bei Annahme der restlosen Abgleichung der Vorschüsse ein Bestand auf diesem Konto nicht ergeben könnte. Andererseits ähnelt dieses Konto einem Spezial-Debitorenkonto, das nur solche Debitoren aufnimmt, welche Vorschüsse und nicht auch Leistungen anderer Art empfangen haben. Allerdings ist dieses Prinzip bei den örtlichen Direktionen durchbrochen, da die von den Inhabern von Frachtstundungskonten geschuldeten und von

---

[1]) Hauptkassenordnung, a. a. O., § 26, Seite 27.

den Stationskassen der Hauptkasse angerechneten Frachten ebenfalls über dieses Konto verbucht werden. Die am Ende eines Vierteljahres noch nicht zurückgezahlten Vorschüsse, die einer Aufräumung bedürfen, sind von der Hauptkasse der Reichsbahndirektion in besonderen Nachweisen mitzuteilen. In diesen Nachweisungen sind nachträglich auch alle übrigen noch offenstehenden Vorschüsse aufzuführen, sodaß die Schlußsumme sämtlicher Vorschüsse mit derjenigen auf dem Konto „Vorschüsse" im Hauptbuch übereinstimmen muß. Abschlagszahlungen auf empfangene Leistungen und Lieferungen, die zu Lasten der Betriebsrechnung gehen, werden nicht bei den Vorschüssen, sondern bei den zutreffenden Verrechnungsstellen verbucht. Dagegen sind die zu Lasten der außerordentlichen Baufonds geleisteten Abschlagszahlungen als vorschußweise geleistete Bauguthaben zu behandeln, bei diesen Fonds im Anschluß an die endgültigen Ausgaben bis zum Eingang der Schlußrechnung nachzuweisen und mit den endgültigen Ausgaben zu verrechnen. Ueber diese letzteren Abschlagszahlungen ist ein besonderes Nebenbuch zu führen. Für Rechnung der Unternehmer geleistete Ausgaben, z. B. Stempel, Porti oder sonstige Beträge, sind nicht als Abschlagszahlungen, sondern als allgemeine Vorschüsse anzusehen.

Zur weiteren Abgrenzung des periodischen Aufwands werden, wie schon einleitend ausgeführt wurde, die Ausgaben für Drucksachen, Schreib- und Zeichenwaren, die Kosten der Leistungen für Dritte, die Ausgaben für die Vorratsgeräte, die Ausgaben für die Fahrzeugausrüstungen und die Aufarbeitungskosten der alten Werkstoffe und Ersatzstücke seit 1930 nicht mehr dem Betriebskonto im Zeitpunkt ihrer Entstehung bezw. Verausgabung angelastet, sondern zunächst auf Vorschußkonten oder „Abschnitten" des Vorschußkontos verbucht und erst im Augenblick des tatsächlichen Verbrauchs als Kosten verrechnet.

Auf dem „Wohlfahrtskonto" oder dem sogenannten „Nebenfonds", wie es noch heute teilweise genannt wird, werden sämtliche Einnahmen und Ausgaben der Krankenkassen, Invaliden- und Hinterbliebenenkassen verbucht. Die Krankenversicherung[1]) bei der Reichsbahn umfaßt die Betriebskrankenkasse, welche mindestens die gesetzlich vorgeschriebenen Leistungen zu vollbringen hat, und die sogenannte Kranken- und Hinterbliebenenkasse, zu welcher der Beitritt freiwillig ist und die zusätzlich ein Krankengeld in einem derartigen Umfang gewährt, daß die Mitglieder in Krankheitsfällen keinen Ausfall an Verdienst erleiden. Die letztere Kasse bietet Gelegenheit zur Krankengeld-, zur Arznei- und zur Witwen- und Waisenrentenversicherung. Die Leistungen der Pflichtkrankenkasse sind übrigens nicht auf die gesetzlichen Leistungen beschränkt, sondern sie gewähren darüber hinaus je nach Vermögenslage der Kasse noch einen Zuschuß. Als weiteren Versicherungszweig finden wir die Invaliden-

---

[1]) Stahn, a. a. O., 1925, Teilheft IV, Seite 32 ff.

und Hinterbliebenenversicherung. Auch für diese Versicherung hat die Reichsbahn eine selbständige Einrichtung geschaffen: die Abteilung A der Arbeiterpensionskasse I der deutschen Reichsbahn, die auch heute noch von der deutschen Reichsbahngesellschaft fortgeführt wird. Sie stellt eine Pflichtversicherung nach den gesetzlichen Bestimmungen dar und beschränkt ihre Leistungen auf die Gewährung von Invaliden-, Witwen- und Waisenrenten und sonstigen Leistungen (Heilverfahren, Hausgeld usw.) in gesetzlicher Höhe. Als Zusatzkasse ist die Abteilung B der Arbeiterpensionskasse I der deutschen Reichsbahn eingerichtet. Der Beitritt ist nicht freiwillig, sondern wird zur Pflicht gemacht, sobald die in der Abteilung A versicherungspflichtigen Personen mindestens ein Jahr im Dienste einer der arbeitgebenden Verwaltungen beschäftigt sind. Die Versicherungsleistungen bestehen in Zusatzrenten zur gesetzlichen Invalidenrente, in Waisen- und Witwenzusatzrenten, Sterbegeldern, Abfindungen an Witwen, Abfindungen an ausscheidende rentenberechtigte Ausländer, Gewährung von Heilverfahren für nicht versicherte Ehefrauen und Kinder. Als weitere Versicherungsart ist die Unfallversicherung zu nennen, für die im Gegensatz zur Kranken-, Invaliden- und Hinterbliebenenversicherung keine besonderen Kasseneinrichtungen bestehen. Beiträge werden hierfür von den Versicherten nicht erhoben. Alle Lasten trägt ungekürzt und unmittelbar die Reichsbahnverwaltung (Ausgabetitel 12 W, Ziffer 5 unter Ziffer 1 u. 2). Für die Angestelltenversicherung ist bei der DRG keine besondere Einrichtung vorgesehen, sodaß, wie allgemein, die Reichsversicherungsanstalt für Angestellte in Berlin Träger der Angestelltenversicherung ist.

Die Beiträge der Mitglieder der einzelnen Versicherungen werden an die Kassen abgeliefert bezw. einbehalten. Als Zahlstellen für die Leistungen kommen ebenfalls die Kassen der DRG, Stationskassen, Werkkassen usw., die den Geldverkehr durchzuführen haben, in Betracht. Die Verwaltung der Einnahmen und Ausgaben der Versicherungen wird, soweit diese der DRG angegliedert sind, durch besondere Satzungen bestimmt. Bei der Durchführung der Beitragserhebungen und Versicherungsleistungen haben die einzelnen Dienstvorsteher mitzuwirken, indem sie z. B. den vom Arzt ausgestellten Krankenschein weitergeben und die Kassen zur Zahlung des Krankengeldes ersuchen. Alle Beiträge sowohl die einbehaltenen Lohn- und Gehaltsteile der Arbeiter und Angestellten als auch die von der DRG zu leistenden Beiträge werden auf dem Konto „Wohlfahrt" als Einnahmen behandelt und die Beitragsleistungen der DRG auf Titel 12 W verausgabt. Die Ausgaben sind als Ausgaben der DRG auf dem Konto „Wohlfahrt" zu verbuchen.

Als nächstes Konto folgt im Hauptbuch des Rendanten das Konto „Uebergangsrechnung", das seit 1926 eingeführt ist. Als Grundsatz gilt, daß alle Einnahmen und Ausgaben für Rechnung desjenigen Geschäftsjahres gebucht werden müssen, in welches sie nach ihrer Fällig-

keit hingehören. War es beispielsweise im Laufe des Jahres vielleicht wegen Zahlungsunfähigkeit einiger Schuldner nicht möglich, Einnahmen, zu deren Einziehung Kassenaufträge vorlagen, zu vereinnahmen, so bleiben Reste übrig, die man als Einnahmerückstände bezeichnet. Um diese Einnahme- und Ausgaberückstände, welch letztere in gleicher Weise vorkommen können, nicht dem neuen, sondern dem alten Geschäftsjahr anzurechnen, werden die Anweisungsbeträge auf dem Uebergangskonto verrechnet. Die Verbuchung auf dem Uebergangskonto in seiner Eigenschaft als Korrekturkonto ist, da die Seiten in derselben Weise wie die übrigen Buchhaltereikonten angeordnet sind und die gleiche Bedeutung haben, dieselbe wie bei der Kontenverbuchung in der doppelten Buchhaltung, demnach umgekehrt wie die Buchungen, welche sich aus den Eintragungen auf den Konten des Zahlblatts und den Buchhaltereikonten zusammensetzen. Einnahmerückstände erscheinen demzufolge beim Uebergangskonto auf der Ausgabenseite, und umgekehrt werden auf der Einnahmeseite die Ausgaberückstände nachgewiesen. Da es sich um Einnahmen oder Ausgaben handelt, welche noch nicht gezahlt bezw. geleistet worden, trotzdem aber zu vereinnahmen bezw. zu verausgaben sind, werden die zuständigen Verrechnungsstellen oder Konten entsprechend be- oder entlastet. Werden die Einnahmerückstände im neuen Jahr durch die Leistungsverpflichteten gezahlt, so finden die auf der Ausgabenseite verbuchten Posten ihre Erledigung durch die entsprechenden Einnahmebuchungen. In gleicher Weise werden die Ausgabenrückstände bei Zahlung durch die eigene Kasse auf der Ausgabenseite des Uebergangskontos ausgeglichen. Das Konto „Uebergangsrechnung" hat, wie daraus hervorgeht, die Eigenschaft eines transitorischen Kontos, welches den Zweck verfolgt, die Einnahmen und Ausgaben dem Jahre anzurechnen, in das sie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten hineingehören. Außer der Verbuchung von Rückständen werden auf diesem Konto auch die Differenzen zwischen dem Barbestand der Kasse am Bilanzstichtag und dem in dem erheblich später liegenden Zeitpunkt des Bücherabschlusses festgestellten Kassenbestand verbucht, um den buchmäßigen mit dem tatsächlichen Kassenbestand in Uebereinstimmung zu bringen.

Die im Hauptbuch des Rendanten folgenden Konten: das „Schuldenkonto", das „Darlehenskonto", das „Wechselkonto", das „Beteiligungskonto" und das „Wertpapierkonto" behandeln alle Kredite, welche von der DRG Dritten gewährt werden, die Beteiligungen an anderen Unternehmungen sowie diejenigen Kredite, bei denen die Reichsbahn-Gesellschaft selbst Kreditnehmer ist. Die Konten können im Hauptbuch des Rendanten sowohl einzeln geführt als auch in einem Konto zusammengefaßt werden, wobei allerdings die einzelnen Konten als Abschnitte oder Kostenarten zu erscheinen haben. Das Schuldenkonto [1]) erbringt den

---

[1]) Stahn, a. a. O., Nachtrag zum Teilheft II, 2. Teil, Ziff. Seite 25, Ziff. 110, Seite 6.

Nachweis der von der deutschen Reichsbahn-Gesellschaft aufgenommenen Darlehen und deren Abwicklung. Auf dem Darlehenskonto werden die von der DRG anderen gewährte Kredite und deren Rückzahlung verbucht. Das Wechselkonto ist dazu bestimmt, die aus dem Verkehr mit Lieferanten usw. hervorgegangenen wechselmäßigen Beziehungen buchhalterisch darzustellen. Da von der DRG Wechsel nicht in Zahlung genommen werden, handelt es sich hierbei nur um solche Wechsel, bei denen die Reichsbahn Wechselschuldner ist. Das Konto stellt deshalb ein Passivkonto dar. Auf dem Beteiligungskonto werden die zur Beteiligung an gewerblichen und anderen Unternehmungen hergegebenen und zurückgezahlten Kapitalien verbucht, sofern die Hergabe nicht in Form von Effekten geschieht. Erfolgen derartige Beteiligungen durch Uebernahme oder Ankauf von Effekten, so sind sie auf dem Effektenkonto zu verbuchen, das zur Ueberwachung der Aufwendungen zum etwaigen Erwerb und der Wiederveräußerung bestimmt ist. Alle die vorerwähnten Konten sind in den Handbüchern alphabetisch unterteilt, sodaß die Verbuchung auf diesen Unterkonten, als welche sie anzusprechen sind, wie auf Debitoren- und Kreditorenkonten erfolgt, während die in zeitlicher Folge im Hauptbuch des Rendanten durchgeführten Buchungen den Verbuchungen in einem die Debitoren- und Kreditorenkonto zusammenfassenden Kontokorrentbuch ähneln. Der Abschluß besteht nicht in einer Feststellung der Salden, sondern die Ein- und Ausgänge werden summarisch ermittelt und in voller Höhe als Abschlußwerte dargestellt.

Das letzte im Hauptbuch des Rendanten aufgeführte Konto ist das „Vorratskonto" oder Konto „Betriebsvorräte", welches seit dem Geschäftsjahr 1926 eingerichtet worden ist, um den Aufwand für die beschafften Stoffe von dem Verbrauch buchmäßig zu trennen und die Betriebsrechnung einer Periode mit den Stoffkosten zu belasten, die dem tatsächlichen Abgang entsprechen. Es verbucht sowohl die Selbstbeschaffungen der Direktion als auch die gemeinsamen Beschaffungen durch das Reichsbahnzentralamt und andere gemeinsame Beschaffungsstellen, und wird in folgende Konten unterteilt:

1. Kohlen, Koks, Preßkohlen
2. Sonstige Betriebsstoffe
3. Oberbaustoffe
4. Baustoffe
5. Stoffe der elektrischen Anlagen
6. Werkstoffe
7. Ersatzstücke.

Stoffe, die zur sofortigen Verwendung beschafft sind, werden nicht auf dem Vorratskonto, sondern auf der zuständigen Verrechnungsstelle der Betriebs- und Vermögensrechnung gebucht. Gleichwohl sind aber die zum sofortigen Verbrauch bei Titel 15 W, Ziffer 1^2 und 1^3, zu verrechnenden Werkstoffe und Ersatzstücke durch Rapport nachzuweisen.

Die Ausgaben für die auf Vorrat beschafften Stoffe sind auf der Ausgabenseite des Vorratskontos zu buchen. Die Verbuchung derselben erfolgt entweder einzeln oder monatlich nach den Anweisungen des Stoffbüros, je nachdem es sich um Einzelbeschaffungen der Direktion oder um gemeinsame Beschaffungen durch das Zentralamt in Berlin oder einer anderen gemeinsamen Einkaufsstelle handelt. Werden die Stoffe im Betrieb oder in der Neubauverwaltung verbraucht, so werden die Kosten des Verbrauchs auf der Einnahmeseite des Vorratskontos vereinnahmt und die betreffenden Ausgabetitel der Betriebs- und Vermögensrechnung belastet. Stoffe, die an Dritte abgegeben werden, werden nicht über die Betriebsrechnung vereinnahmt, sondern mit der Einnahmebuchung auf der Einnahmeseite des Vorratskontos und eines Zahlblattskontos findet die Verbuchung der Stoffabgabe ihre Erledigung. Die Feststellung der Höhe der Stoffein- und ausgänge erfolgt in der mengen- und werteverrechnenden Stoffbuchhaltung, welche nach Prüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der Unterlagen sowie der Uebernahme und Verarbeitung der Ein- und Ausgänge in der Lochkartenbuchhaltung auf Grund der Tabellierstreifen entsprechende Buchungsanweisungen für die Verbuchungen auf dem Vorratskonto der Hauptkassenbuchhaltung ausfertigt. Außerdem werden zwischen der Stoffbuchhaltung des Stoffbüros (Monatsrechnung) und der Hauptkasse monatlich Abstimmungen vorgenommen, um die Vollständigkeit der Uebernahme zu prüfen. Zur Erleichterung dieser Abgleichungen bucht die Hauptkasse sämtliche Lieferrechnungen im Soll getrennt nach RAW und weiterhin nach folgenden Abschnitten:

1. Abschnitt A Sämtliche Beschaffungen der GDW
2. „ B Beschaffungen der RAW
3. „ C Buchungsanweisungen getrennt nach Einnahme und Ausgabe.

Die Bewertung der Stoffein- und ausgänge ist die gleiche wie in der Stoffbuchhaltung, da die Hauptkassenbuchhaltung die Stoffbewegung nach den dort ausgefertigten Buchungsunterlagen verbucht. Auf sie braucht daher an dieser Stelle nicht nochmals eingegangen zu werden. Zu bemerken ist aber, daß das Vorratskonto der Hauptkassenbuchhaltung durch die unterschiedliche Bewertung zu dem Durchschnittspreis, dem Beschaffungshöchstpreis usw. ein Konglomerat von Werten darstellt, das weder Schlüsse auf die mengenmäßigen Stoffumsätze und -bestände zuläßt noch die Gewinne aus dem Stoffverkauf kenntlich macht. Auch ist eine Kontrolle der Einkaufstätigkeit nicht möglich.

bb) Die durch die Fobu neugebildeten Konten.

aaa) Allgemeines.

Die Hauptkassenbuchführung in ihrer früheren Form, wie sie durch die vorstehende Kontenbesprechung umrissen wurde, erschien der Haupt-

verwaltung in der neueren Zeit als nicht ausreichend, da einerseits das bisherige Abschlußmuster nur einen ungenügenden Einblick in die Betriebswirtschaft der Bezirke gewährte und andererseits durch die besondere Einrichtung der Wirtschaftsabrechnung neben der Hauptkassenbuchhaltung eine buchhaltungsähnliche Rechnung geführt werden mußte, die den Charakter einer Statistik hatte. Um diesen Mängeln abzuhelfen, wurde mit Rücksicht auf das durch das Reichsbahngesetz vorgeschriebene erfolgswirtschaftliche Prinzip wie auch auf das Erfordernis der Berücksichtigung neuzeitlicher betriebswirtschaftlicher Grundsätze im Jahre 1930 in der „Dienstvorschrift über die Fortbildung der Buchungsordnung" (Fobu) bestimmt, daß die Wirtschaftsabrechnung in die Kassenbuchhaltung einzubeziehen ist, die Ergebnisse sowohl der Betriebs- und Vermögensrechnung als auch der Belastungen und Entlastungen des eigenen Bezirks aus dem Abrechnungsverkehr mit anderen Direktionen auf sogenannte Sachgebiete aufzuteilen und in gemeinsamen Hauptrechnungen, der Betriebsrechnung und Anlagezuwachsrechnung zusammenzufassen sind. Die Hauptkassenbuchhaltung wurde sonach erweitert durch Konten, auf welchen der kassenabrechnungsmäßige Abrechnungsverkehr zu verbuchen ist, und weiterhin durch Konten, welche der Zusammenfassung kassen- und kassenabrechnungsmäßigen Be- und Entlastungen des eigenen Bezirks nach Sachgebieten dienen, um schließlich die Einnahmen und Ausgaben in besonderer Form auf den Abschlußkonten, Betriebs- und Anlagezuwachsrechnung, darzustellen. Um die Ergebnisse getrennt nach direkten und indirekten Kosten übersichtlich wiederzugeben sowie zur Ermöglichung von Abstimmungen wurden Zwischen- und Hilfskonten und zum Zwecke der Vorsammlung der Kosten für die Abschlußkonten (Konten Hauptrechnungen) Sammelkonten in das Kontensystem eingefügt. Die durch die Fobu neugebildeten Konten werden demnach in folgender Ordnung geführt:

1. die Konten des kassenabrechnungsmäßigen Abrechnungsverkehrs
2. die Konten der Sachgebiete
   a) die Zusatzkonten
   b) die W-Zwischen- und W-Hilfskonten
   c) die Sammelkonten
   d) die Abschlußkonten (Konten „Hauptrechnungen").

Als Konten werden in der praktischen Buchhaltung nur die Konten des kassenabrechnungsmäßigen Abrechnungsverkehrs bezeichnet (Abr Abrechnungskonto). Bei den übrigen Konten handelt es sich daher in der folgenden Besprechung nur um die den „Rechnungen" zugrundeliegenden Konten.

bbb) Die Konten des kassenabrechnungsmäßigen Abrechnungsverkehrs.

Die Konten der Wirtschaftsabrechnung, die in den Abrechnungshandbüchern und dem Abrechnungshauptbuch ihren Niederschlag finden,

sind zu dem Zwecke eingerichtet worden, um die Wirtschaft der einzelnen Bezirke der örtlichen Direktionsbezirke wie der geschäftsführenden Direktionsbezirke, so zu belasten und zu entlasten, wie sie wirtschaftlich an den Einnahmen und Ausgaben der anderen Bezirke und des eigenen Bezirkes teilnehmen. Ihre Einführung gründet sich auf die programmatischen Forderungen der §§ 2 und 29 des Reichsbahngesetzes vom 30. August 1924, nach welchen die bisherige Form der Haushaltsführung durch eine zielbewußte Erfolgswirtschaft zu ersetzen ist. Als die Wirtschaftsabrechnung im Jahre 1926 eingeführt wurde, ist sie nicht sofort in die Hauptkassenbuchführung einbezogen worden, da man zunächst auf diesem Gebiete noch keine Erfahrungen besaß und solche erst außerhalb der bisherigen Kassenbuchhaltung sammeln wollte.[1]) Sie wurde damals in Form einer selbständigen Buchhaltung neben die Kassenbuchhaltung gestellt. Gleichwohl war sie aber nicht Buchhaltung im eigentlichen Sinne, sondern Statistik in Buchhaltungsform, da auf ihren Werten nicht die Gesamtbilanz der DRG aufgebaut werden konnte und die Hauptverwaltung an die Ergebnisse der Wirtschaftsabrechnung nicht unbedingt gebunden war.[2]) Die Einrichtung einer selbständigen Abrechnungsbuchhaltung neben der Kassenbuchführung und der Wirtschaftskontrolle führte dazu, daß nebeneinander drei selbständige Buchführungen bestanden, die im Grunde genommen in einer einheitlichen Buchführung hätten vereinigt sein können. Die Fobu hat deshalb im Jahre 1930 diesen Mißstand zum Teil beseitigt und die Wirtschaftsabrechnung in die Kassenbuchführung einbezogen. Dadurch ist der Verstreuung der Buchhaltungsarbeiten und auch der Belastung verschiedener Abteilungen in den Reichsbahndirektionen mit denselben ein Ende bereitet und die Wirtschaftsabrechnung in die Buchhaltung einbezogen worden.

Abzurechnen sind alle Einnahmen und Ausgaben, die sachlich ganz oder teilweise für andere Bezirke vereinnahmt oder verausgabt werden.[3]) Da aber an sich schon kassenmäßige Ausgleichungen stattfinden (auf den Hauptkassenkonten) und manche Beträge zur Vermeidung unwirtschaftlicher Buchungen nicht ausgeglichen werden, beschränkt sich die Abrechnung im kassenabrechnungsmäßigen Abrechnungsverkehr auf sogenannte Abrechnungsgebiete, die in den Vorschriften vollzählig aufgeführt werden, sodaß eine Abrechnung zu unterbleiben hat, wenn eine solche nicht vorgesehen ist. Als Abrechnungsgebiete werden in den Vorschriften[4]) folgende angeführt:

---

[1]) Homberger, Die Fobu und die Abrechnung unter den Reichsbahnbezirken, Fobu-Erläuterungen, a. a. O., Seite 15.

[2]) Vergl. R. Schmitt, Frankfurter Dissertation, a. a. O., Seite 124.

[3]) Abr Vorschrift 1, Berlin 1930, Seite 6.

[4]) AbrV 1, Seite 7, § 5.

1. Zentralstellen, Geschäftsführungskosten, abgeordnetes Personal, Ueberlassung von Gebäuden, Diensträumen usw., Ruhegehalts- und Hinterbliebenenbezüge, Ersatzleistungen aus dem Verkehr, Leistungen der Ausbesserungsstellen der Bahnbetriebs- und Bahnbetriebswagenwerke und der Reichsbahnausbesserungswerke, gegenseitige Leistungen der Bezirke und geschäftsführenden Reichsbahndirektionen für das Werkstättenwesen, Vermögensrechnung, Sonderfälle, verschiedene Einnahmen.
2. Fahrdienstgemeinschaften, Bildung der Reise- und Güterzüge, Abstellung von Wagen, Güterwagengemeinschaft.
3. Zoll- und Grenzdienst.
4. Stoffe, Fahrzeuge, Sonstiges.
5. Drucksachen, Schreib- und Zeichenwaren, Herstellung von Fahrtausweisen.
6. Dienstgutbeförderung.
7. Abrechnung der Einnahmen aus Fahrtausweisen mit Wahlwegen.
8. Abrechnung der Einnahmen aus dem Personen-, Gepäck- und Expreßgutverkehr.
9. Abrechnung der Einnahmen aus dem Güter- und Tierverkehr.

Die Verteilung der Abrechnungswerte auf die einzelnen an den Einnahmen und Ausgaben teilnehmenden Bezirke ist nicht immer in exakter Weise durchzuführen, da die Werte bei der leistenden Stelle oftmals für mehrere Bezirke anfallen, ohne daß der jeweilige Anteil erkennbar ist. Die Umlegung auf die einzelnen teilnehmenden Bezirke wird deshalb mit Hilfe von verschiedenen Verteilungsschlüsseln vorgenommen, auf die im Rahmen dieser Arbeit wegen des großen Umfangs der Vorschriften nicht näher eingegangen werden kann. Soweit Fertigungskosten der Bahnbetriebs- und Bahnbetriebswagenwerke sowie der Reichsbahnausbesserungswerke auf die Empfangsbezirke verteilt werden, ergeben sich keine besonderen Schwierigkeiten der Anlastung, da durch die bei diesen eingerichtete Selbstkostenrechnung die Herstellungskosten mit großer Genauigkeit ermittelt werden. Zum Zwecke der Vereinfachung der Abrechnung ist neuerdings bestimmt worden, daß „Rechnungen über Forderungen und Schulden nur dann gefertigt werden dürfen, wenn der Gesamtbetrag der Kosten aus dem gleichen Abrechnungsgebiet einschließlich der Gemeinkosten monatlich 100 Mark und mehr beträgt.“ [1]) Werden für kassenmäßig abzurechnende Kosten Gemeinkosten kassenabrechnungsmäßig in Rechnung gestellt, so ist die Abrechnung der Gemeinkosten nicht durchzuführen, wenn der Monatsbetrag für das betreffende Abrechnungsgebiet weniger als 50 Mark ausmacht. Gehen Vermögensteile von dem einen Bezirk auf einen anderen über, so findet nur dann ein Ausgleich statt, wenn der Betrag 2000 Mark überschreitet.

---

1) Homberger, a. a. O., Seite 20.

Es ist klar, daß trotz der engen Anlehnung der Konten des kassenabrechnungsmäßigen Abrechnungsverkehrs an die Einrichtung der vorbehandelten reinen Kassekonten nicht die gleiche Anzahl eingerichtet werden konnte. Es sind ja eigentlich nur zwischen den einzelnen Bezirken Abrechnungen durchzuführen, sodaß im Grunde genommen lediglich zwei Kontengruppen in Betracht zu kommen hätten: ein Konto des eigenen Bezirks, auf welchem die Be- und Entlastungen desselben vorgenommen werden, und die Konten der anderen Bezirke (Abr Abrechnungskonto), auf denen die Guthaben und Schuldbeträge der übrigen Direktionen buchhalterisch ermittelt werden, mit denen die buchende Direktion in Beziehungen steht. Da die Be- und Entlastungen des eigenen Bezirks sich als aufwand- und ertragerhöhend oder -vermindernd auswirken und die Ergebnisse mit denjenigen der Betriebs- und Vermögensrechnung der „Kasse"-Konten durch die nachfolgenden Konten verbunden werden sollen, so wird das Konto eigener Bezirk, wie ich es nennen möchte, in analoger Weise nach Titeln, Ziffern und Unterziffern, sogenannte Abrechnungstitel, gegliedert wie die Betriebs- und Vermögensrechnung, die wir bei den reinen Kassekonten kennengelernt haben. Selbstverständlich weichen die beiden Konten voneinander ab, da die Besonderheiten des kassenabrechnungsmäßigen Abrechnungsverkehrs formell und materiell in der Buchhaltung ihren Ausdruck finden müssen. Die einzelnen Abrechnungstitel haben daher zum Teil eine andere Bedeutung, und zur „Ergänzung des Buchungsplans für Abrechnungszwecke" sind weitere Abrechnungstitel, Ziffern und Unterziffern hinzugefügt. Neben diesen beiden Kontengruppen besteht das Konto „durch Anrechnung", welches für den kassenabrechnungsmäßigen Abrechnungsverkehr die gleiche Bedeutung hat wie das gleichnamige Konto der Gruppe der „Kasse"-Konten.

Um ein möglichst genaues Bild von der Betriebswirtschaft der einzelnen Bezirke zu bekommen, ist das Buchungsverfahren auf den Abrechnungskonten so gestaltet worden, daß die Ergebnisse nicht unnatürlicherweise aufgebläht werden. Die Einnahmen aus der Belastung anderer Bezirke mit Ausgaben des eigenen Bezirks werden deshalb nicht als effektive Einnahmen auf der Einnahmenseite der Betriebs- und Vermögensrechnung, sondern in Form von Ausgabeabsetzungen verbucht. An sich mag das im ersten Augenblick etwas befremdend wirken und man wird sich nicht sofort mit einer derartigen Buchungsweise befreunden können. Indessen ist aber zu bedenken, daß es sich bei allen Buchungen ähnlich wie bei Filialen, die einander Produkte ausleihen, um Bezirksabrechnungen innerhalb des Gesamtbetriebs handelt, sodaß für den Betrieb im ganzen faktisch keine Einnahmen vorliegen. Denn wollte man diese bezirksweisen Belastungen als tatsächliche Einnahmen verbuchen, so würde man bei Zusammenstoß der Bezirksergebnisse zu Gesamteinnahmen und Gesamtausgaben kommen, die in keiner Weise

dem Gesamtaufwand und Gesamtertrag entsprechen. Die Buchungen in der Wirtschaftsabrechnung werden deshalb, wie die Abrechnungsbuchungen auf dem Kassekonto Betriebsrechnung so durchgeführt, daß die Guthabenposten bei denselben Verrechnungsstellen (Abr Titel, Ziffer und Unterziffer) abgesetzt werden, welche jeweils der Ausgabe (Sollposten) entsprechen. Dieser Grundsatz ließ sich aber nicht vollkommen durchführen und ist durchbrochen in allen Fällen, in denen komplexartigen Einnahmegrößen bis ins einzelne gegliederte Ausgaben gegenüberstehen und bei denen nicht zu erkennen ist, welche Ausgabenteile durch die Einnahmen gedeckt werden. So kann man beispielsweise die Einnahmen aus Werkkosten nicht auf bestimmten Ausgabetiteln absetzen, da nicht bekannt ist, welche Titel anteilig in Betracht kommen. Für solche Gutschriften hat man deshalb bei den Ausgabetiteln eine besondere Verrechnungsstelle, den Titel 16 W, Ziffer 2[2], eingefügt, auf welchem derartige Einnahmen abgesetzt werden. Auf diesem Titel werden weiterhin solche Einnahmen verbucht, die aus buchtechnischen Gründen nicht anderen Konten belastet werden. Dies gilt insbesondere für die Gemeinkosten der Beschaffung der Betriebsvorräte, deren Belastung auf den Vorratskonten aus dem Grunde vermieden wurde, um nicht am Jahresschlusse Abschreibungen auf den Vorratskonten vornehmen zu müssen. Eine weitere Ausnahme bildet auch die Verrechnung der Betriebsdienstgutfrachten, die als effektive Einnahmen und nicht durch Ausgabeabsetzung verrechnet werden. Als Begründung, gegen die man manches einwenden kann, wird angeführt[1]), daß sie in verhältnismäßig hohen Beträgen anfallen und sich durch die eventuelle Ausgabeabsetzung bei Titel 16, Ziffer 2[2], ein ganz verzerrtes Bild für die Gemeinkosten der Betriebsführung ergeben würde. Die hierdurch eintretende rechnungsmäßige Steigerung beträgt ungefähr 120 Millionen Mark.

Ebenfalls um die Aufblähung der Zahlenergebnisse zu verhindern, wurde das bisherige Verfahren der Verrechnung des Schuldendienstes, der als Bestandteil der Werkkosten den Empfangsbezirken unausgeschieden belastet wurde, geändert. Gegen die bisherige Verrechnungsweise ergaben sich insofern Bedenken, als von den Ausgaben des empfangenden Bezirks außerdem noch der kassenmäßig anfallende Schuldendienst zu verrechnen war, sodaß Schuldendienstanteile von den in den Rechnungsbeträgen der abzurechnenden Leistungen in Ansatz gebrachten Kosten des Schuldendienstes nochmals berechnet wurden. Man hat sich daher entschlossen, die Schuldendienstanteile aus den Werkkosten auszusondern und die auf die einzelnen Empfangsbezirke, entsprechend den Fertigungskosten des abgerechneten Monats, entfallenden Beträge von Bezirk zu Bezirk bei einem besonderen Kapitel der Wirtschaftsabrechnung (Kapitel 3) auszugleichen. Der Schuldendienst und die sonstigen Lasten zer-

1) Homberger, ebenda, Seite 17.

fallen in den Schuldendienst aus dem Bezirksvermögen sowie in die Anteile, die sich aus der Abrechnung unter den Bezirken ergeben.[1]) Der eigene Schuldendienst des Bezirkes setzt sich dabei zusammen aus:

a) der Verzinsung der alten und der neuen Anlageschuld,
b) der Verzinsung des umlaufenden Vermögens,
c) den gesetzlichen Rücklagen,
d) dem Unterschied zwischen planmäßiger und tatsächlicher Erneuerung.

Die alte Anlageschuld umfaßt die am 1. Januar 1926, dem Tage der Eröffnungsbilanz, vorhandene Anlageschuld zuzüglich der Zu- und abzüglich der Abgänge aus der bezirksweisen Ueberweisung von Anlagen. Ihre Verzinsung betrug nach Schäfer-Kaiser[2]) im Jahre 1932 2,67 %. Die neue Anlageschuld setzt sich aus den seit dem 1. Januar 1926 hinzugetretenen Anlagezuwachs einschließlich der Besitzveränderungen zusammen und wurde im Jahre 1932 mit 5,58 % verzinst. Das umlaufende Vermögen, das mit dem um 1 % verminderten Reichsbankdiskont verzinst wird, besteht aus dem zur Durchführung des laufenden Betriebs bestimmten Anlagekapital. Der Wert des umlaufenden Vermögens wird hierbei durch Abgleichung der Betriebsvorräte, der Bestände an Drucksachen, Vorratsgeräte und Fahrzeugausrüstungen, Kasse, Wertpapiere, Beteiligungen und Forderungen einerseits und der Schulden andererseits errechnet. Die gesetzlichen Rücklagen sind in Höhe von 2 % der monatlich anfallenden Betriebseinnahme zu berechnen und bis zum Betrage von 500 Millionen Mark für das Gesamtunternehmen anzusammeln. Da dieser Betrag schon im Jahre 1929 erreicht wurde, so werden gesetzliche Rücklagen erst wieder gebildet werden müssen, wenn diese teilweise verbraucht worden sind. Wann und in welcher Höhe künftig eine gesetzliche Rücklage bei dem Schuldendienst zu berücksichtigen ist, bestimmt die Hauptverwaltung. Da bei den Werkkosten, wie wir gesehen haben, nur die tatsächlichen Erneuerungskosten für die Werkanlagen berechnet wurden, so ist mit Rücksicht darauf, daß die DRG verpflichtet ist, die Reichsbahnanlagen zu erneuern und dies durch Festsetzung bestimmter jährlicher Prozentsätze für die einzelnen Bautitel geschieht, der Unterschied zwischen der sogenannten planmäßigen und der tatsächlichen Erneuerung bei den Bezirken auszugleichen. Die Hundertsätze werden von der Hauptverwaltung alljährlich festgesetzt und entgegen den Bestimmungen der AbrV 3 monatlich, und zwar bei dem Schuldendienst ausgeglichen.[3])

Die geschäftsführenden Reichsbahndirektionen berechnen den Schuldendienst und die sonstigen Lasten mit Hilfe der obigen Prozentsätze, ver-

---

[1]) AbrV 3, Seite 16, § 9.

[2]) Schäfer-Kaiser, a. a. O., Seite 42.

[3]) Vergl. Hofmann, Der Einfluß der Fobu auf das Werkstättenrechnungswesen in Fobu-Erläuterungen, Seite 90, Ziffer 4.

buchen die Beträge beim Abrechnungskapitel 3, Titel 1, der Ausgaben und vereinnahmen den gleichen Betrag bei dem Abrechnungskonto mit der Zentralkasse. Der hiernach festgestellte Gesamtbetrag ist im Verhältnis der auf die einzelnen Bezirke fallenden Fertigungskosten auf diese zu verteilen. Da die Ausgabeabsetzungen bei den Belastungen der einzelnen Empfangsbezirke auf Abrechnungskapitel 13, Titel 2, erfolgen und die Kosten aller Werkleistungen abzurechnen sind, müssen sich die Absetzungen bei den Werkdirektionen am Ende jeden Monats mit den Ausgabebuchungen aufheben. Gleichwohl wird aber in der Wirtschaftsübersicht des Werkstättenbezirks der Schuldendienst aus dem Bezirksvermögen und die sonstigen Lasten sowie derjenige aus der Abrechnung unter den Reichsbahnbezirken ausgewiesen, sodaß hier gewissermaßen, wenn man das Kapitel als ein Konto auffaßt, ein doppelseitiger Kontenabschluß erfolgt. Vergleicht man diese Buchungen durch Drehungen der beiden Konten, des Kontos eigener Bezirk (d. i. die Betriebs- und Vermögensrechnung mit den Ergänzungstiteln für die Abrechnung) und des Abr Abrechnungskontos, so ergibt sich, daß der Belastung des Kontos eigener Bezirk eine Entlastung auf dem Abr Abrechnungskonto entspricht. Die Buchungen unterscheiden sich lediglich von den üblichen Buchungen in der Doppik insofern, als das Konto „durch Anrechnung" zwischen diesen Buchungen eingeschaltet ist, sodaß, wenn wir bei dem System der Doppik bleiben, der erste Buchungssatz lauten würde: Konto eigener Bezirk an Konto Anrechnung, und der zweite Buchungssatz: Konto Anrechnung an Abr Abrechnungskonto. Läßt man das Konto „durch Anrechnung" fallen, dann vereinfacht sich die Buchhaltung wesentlich und die enge Verwandtschaft zwischen dem von der DRG angewandten Buchungsverfahren und der Doppik tritt deutlich zutage, denn die Umlegung der Kosten der Werkleistungen auf dem Empfangsbezirk hätte — vorausgesetzt, daß die Ausgabenabsetzungen durch Habenbuchungen ersetzt würden — buchhalterisch auf dem Konto eigener Bezirk durch Verbuchungen im Haben und auf dem Abr Abrechnungskonto durch entsprechende Sollbuchungen zu erfolgen. Man sieht, daß das Buchungsverfahren durch das Dazwischentreten des Kontos Anrechnung ebenso wie bei den vorbehandelten reinen Kassekonten umständlich wirkt und im Grunde genommen überflüssig ist. In der Doppik wird jedenfalls ein solches Konto nicht geführt, da dessen Einrichtung nur eine nutzlose Belastung der Buchungsstellen bedeutet.

Um die Zuverlässigkeit und Vollständigkeit der Buchungen zu gewährleisten, werden die Forderungen und Schulden der Bezirke im allgemeinen über die Hauptabrechnungsstelle in Berlin (HAST) und diejenigen der Stellen der Gruppenverwaltung Bayern über die Gruppenabrechnungsstelle Bayern (GASTB) geleitet und ausgeglichen. Der Ausgleich wird bei diesen Hauptabrechnungsstellen im Lochkartenverfahren durchgeführt. Die HAST bildet für die einzelnen Abrechnungsstellen

Konten, innerhalb deren sich Schulden und Forderungen ausgleichen müssen. Der Zahlungsausgleich der verbleibenden Guthaben oder Schulden wird schließlich durch die Hauptkasse des Reichsbahnzentralamtes in Form von Gutschriften oder Belastungen der Abrechnungsstellen auf ihrem Abr Abrechnungskonto vorgenommen.

ccc) Die Konten der Sachgebiete.

11) Aufgaben und Gründe der Neugestaltung des Kassenabschlusses.

Nachdem die Wirtschaftsabrechnung in die Kassenbuchführung einbezogen worden war, stellte sich die DRG die Aufgabe, auch den Abschluß in eine neue Form zu bringen, da das alte Abschlußmuster aus dem Jahre 1926, wie oben ausgeführt wurde, nicht mehr befriedigte. Bei der Suche nach neuen Wegen für die Buchhaltung mußte man sich die Frage vorlegen, ob es geeignet sei, vollkommen auf die altbewährte Methode der Kameralistik zu verzichten und entsprechend den Grundsätzen der Erfolgswirtschaft eine Erfolgsrechnung nach kaufmännischem Muster einzuführen und damit das Verfahren der doppelten Buchhaltung anzuwenden. Mit Rücksicht darauf, daß die DRG Beförderungsleistungen und nicht, wie die industriellen Unternehmungen, die Erzeugung oder Veredelung von Sachgütern zum Gegenstand des Betriebs hat, entschied man sich nicht für die Form der kaufmännischen Erfolgsrechnung, sondern für die Beibehaltung der alten Methode und ihren Ausbau. Wie Röbe in seinem Vortrag über die „Buchungsgrundsätze und Bilanz der Deutschen Reichsbahn" [1]) ausführte, kann man zwar die Leistungen nach verschiedenen Verkehrsarten gliedern, doch stößt man bei der Einrichtung von Konten auf erhebliche Widerstände, da es außerordentlich schwierig ist, den Geschäftserfolg der einzelnen Verkehrszweige genau zu isolieren. Der größte Teil der Kosten wird für alle Verkehrsarten aufgewandt und die schlüsselmäßige Aufteilung dieser soll sich bei einer so weitverzweigten und dezentralisierten Kassenbuchführung nicht eignen. Die Aufgliederung der Buchführung ist nach seiner Auffassung auch deswegen nicht so notwendig wie bei Fabrikunternehmungen, weil die Tarifbildung bei der DRG sich nicht ausschließlich auf der Selbstkostenrechnung aufbaut, sondern in weitestem Ausmaße auf volkswirtschaftliche Bedürfnisse Rücksicht nimmt. Die wirtschaftliche Erstellung der Betriebsleistung sei weiterhin nicht allein ausschlaggebend für den Erfolg, sondern auch die Inanspruchnahme der Verkehrsleistungen durch die Verkehrstreibenden beeinflusse den Gewinn. Ueberdies sei das Prinzip der Erfolgswirtschaft durch das Reichsbahngesetz selbst durchbrochen, da unrentable Verkehrsarten oder Strecken nicht aufgegeben werden könnten.

[1]) Röbe, a. a. O., Seite 66/67, vergl. hierzu auch Stegner, Was bezweckt die Fobu? in den „Erläuterungen zur Dienstvorschrift über die Fortbildung der Buchungsordnung", Berlin 1930, Seite 9 ff.

Die DRG hat sich deshalb bei der Aufstellung eines neuen Abschlußmusters entschieden, entsprechend ihren Aufgaben

1. als Spediteur oder Frachtherr,
2. als Bauherr und
3. als Fabrikherr

die Ausgaben einzuteilen in die Kosten:

1. der Betriebsführung,
2. der Vorhaltung der Bahnanlagen und
3. der Vorhaltung der Fahrzeuge.

Die Ueberführung der Zahlenergebnisse aus den bereits behandelten Konten auf die Sachgebiete ist, soweit sie die Konten der Betriebsführung betreffen, verhältnismäßig einfach. Die Notwendigkeit schlüsselmäßiger Verteilung geschieht nur in ganz geringem Umfang. Weit schwieriger ist hingegen die Verteilung der Kosten auf die Sachgebiete der Anlagen und der Fahrzeuge. Denn einmal müssen sie dahingehend abgegrenzt werden, ob sie Ausgaben der Unterhaltung, Erneuerung oder Anlagezuwachs sind, und weiterhin müssen den einzelnen Sachgebieten Gemeinkosten zugeschieden werden. Da die Gemeinkosten aber zu verschiedenen Zeiten erst in der Buchführung ihren Niederschlag finden, werden sie, soweit sie Gemeinkosten der Vorhaltung der Bahnanlagen, der Ausbesserungsstellen der Betriebswerke und der Reichsbahnausbesserungswerke sind, auf besondere Konten (Zwischenkonten) verbucht. Daneben sind zur Ueberwachung der Einzelkosten für die Ausbesserungsstellen der Betriebswerke und der Reichsbahnausbesserungswerke besondere Konten (Hilfskonten) vorgesehen. Die Zusammenziehung der direkten und indirekten Kosten im Abschluß wird aber trotz der klaren Herausstellung des Prinzips in den Erläuterungen zur Dienstvorschrift über die Fortbildung der Buchungsordnung nicht nach Gruppen der vorerwähnten Aufgaben der Gesellschaft vorgenommen. Die Einteilung der Ausgaben erfolgt vielmehr nach Gruppen der Sachgebiete der Betriebsführung, der Unterhaltung, der Erneuerung und des Anlagezuwachses und erst in den Untergruppen kommt das Prinzip der Ausgabengliederung nach den Aufgaben der Gesellschaft zum Ausdruck. So werden die Ausgaben für die Unterhaltung in Ausgaben für die Unterhaltung der Bahnanlagen und die Unterhaltung der Fahrzeuge eingeteilt, die Ausgaben für die Erneuerung in solche für die Bahnanlagen und solche für die Fahrzeuge usw. Sehr viel einfacher liegen die Verhältnisse für die Einnahmen, da die Gliederung teilweise die gleiche wie in dem früheren Abschlußmuster ist und teilweise lediglich eine Zusammenfassung der Ergebnisse einiger Verrechnungsstellen stattfindet. Die Schwierigkeiten einer schlüsselmäßigen Aufteilung bestehen demnach bei den Einnahmen nicht.

22) Die Zusatzkonten.

Um die Posten der Kassen- und Abrechnungskonten auf die einzelnen „Sachgebiete" der Abschlußkonten Betriebs- und Anlagezuwachsrechnung zu bringen, sind zunächst Konten notwendig, auf denen die erste Ausscheidung zu erfolgen hat bezw. welche die auf die Sachgebiete aufgeteilten Kosten aufnehmen. Ich nenne diese Konten „Zusatzkonten", da die auf ihnen vorgenommenen Buchungen in der Fobu als Zusatzbuchungen bezeichnet werden und diese Konten zumeist zusätzlich in den Handbüchern geführt werden. Da, wie bereits im vorigen Abschnitt ausgeführt, die Gemeinkosten der Vorhaltung der Bahnanlagen und die Werkkosten der Bahnbetriebs- und Bahnbetriebswagenwerke sowie diejenigen der Reichsbahnausbesserungswerke nicht direkt zugeteilt werden können, sondern durch sogenannte Zwischenrechnungen laufen müssen, ist es notwendig, neben den Zusatzkonten für die Sachgebiete noch solche für die Aufnahme der Gemeinkosten zu führen. Soweit Ausgaben nicht zutreffend den Sachgebieten oder bei der W-Rechnung den einzelnen RAW zugeschieden werden können, sind diese auf einem besonderen Zusatzkonto „Verschiedenes" (Ver) zu buchen.

Um das Kontensystem der GDW besser zu veranschaulichen, werden im folgenden zunächst die Konten der örtlichen Direktionen besprochen und im Anschluß hieran auf die speziellen Verhältnisse der GDW eingegangen.

Die Einnahmen der Betriebs- und der Anlagezuwachsrechnung des neuen Abschlusses umfassen die Einnahmen der Kassekonten, Betriebs- und Vermögensrechnung, sowie die aus der kassenabrechnungsmäßigen Bezirksabrechnung hervorgehenden tatsächlichen Einnahmen, und werden teilweise für mehrere Verrechnungsstellen zusammenfassend dargestellt. Da eine Aufgliederung hierbei nicht erfolgt, die Zusatzkonten in der Hauptsache der Aufgliederung dienen und die Einnahmen aus der Betriebs- und Vermögensrechnung zum Zwecke der Verbindung der kassenmäßigen mit den kassenabrechnungsmäßigen Einnahmen und der Vereinigung der Einnahmen einzelner Verrechnungsstellen in einem Posten in besonderen Uebersichten übernommen werden, welche mit den Nebenrechnungen verwandt sind, so sind die den Uebersichten zugrundeliegenden Konten als Sammelkonten und nicht als Zusatzkonten aufzufassen. Zusatzkonten gibt es daher nur für die Ausgabekonten der Betriebs- und Vermögensrechnung (Ausgabentitel) und die entsprechenden Ausgabekonten (Ausgabetitel) des kassenabrechnungsmäßigen Abrechnungsverkehrs.

Als Zusatzkonten werden in den Ausgabe-Handbüchern folgende Konten geführt:

I. Ausgabenkonten der Betriebsführung:
   1. Bahnhofs- und Abfertigungsdienst (Bad)[1])
   2. Bahnbewachungsdienst (Baw)
   3. Lokomotiv-Fahrdienst (Lof)
   4. Zugbegleitdienst (Zub)

II. Ausgabenkonten der Unterhaltung:
   5. der Bahnanlagen (Urb)
   6. der Fahrzeuge (Urf)

III. Ausgabenkonten der Erneuerung:
   7. der Bahnanlagen (Erb)
   8. der Fahrzeuge (Erf)

IV. Ausgabenkonten der Betriebsentwicklung:
   9. der Bahnanlagen (Beb)
   10. der Fahrzeuge (Bef)

V. Ausgabenkonten des Neubaues:
   11. der Bahnanlagen (Nab)
   12. der Fahrzeuge (Naf)

VI. Ausgabenkonten für die Sammlung bezw. Aufnahme der Gemeinkosten:
   13. für Arbeiten an den Bahnanlagen (Gab)
   14. der Ausbesserungsstellen der Bahnbetriebs- und Bahnbetriebswagenwerke (Gau)
   15. für Arbeiten an den Bahnanlagen der Ausbesserungsstellen der Bahnbetriebs- und Bahnbetriebswagenwerke bei den Titeln 13 Ziffer 1 [2], 14 Ziffer 1 u. 2, 14 Ziffer 3 u. 4, 15 Ziffer 1 [4b] u. [c], 15 Ziffer 2—4, sofern es sich hierbei um Unterhaltungsarbeiten handelt[2]) (Urb Gau)
   16. für Erneuerungsarbeiten an den Anlagen der Ausbesserungsstellen der Bahnbetriebs- und Bahnbetriebswagenwerke bei den gleichen Titeln wie zu 15 (Erb Gau)

VII. Das Ausgabekonto Verschiedenes (Ver)

Die einzelnen Ausgabenkonten haben folgende Bedeutung:

Unter Betriebsführung sind alle die Ausgaben zu verrechnen, welche den Verkehr und den Betrieb belasten. Die Kosten für Leistungen der Bahnbetriebs- und Bahnbetriebswagenwerke und der Reichsbahnausbesserungswerke fallen nicht unter den Begriff der Betriebsführung,

---

[1]) Die in Klammer gesetzten Bezeichnungen sind Abkürzungen der Konten, wie sie sowohl in der Buchhaltung als auch auf den Belegen Verwendung finden.

[2]) Ueber die Bedeutung der Titel des Kapitels „Die Konten der Sachgebiete" vergl. die Fobu (Vorschrift) und die Aufsätze in den „Erläuterungen zur Dienstvorschrift über die Fortbildung der Buchungsordnung", a. a. O.

sondern sind auf den Gebieten der Unterhaltung, der Erneuerung und des Anlagezuwachses zu berücksichtigen.

Auf dem Konto Bahnhofs- und Abfertigungsdienst werden alle persönlichen Ausgaben für die Bediensteten verrechnet, die im § 1 der Vorschriften für die Ueberwachung des Personalverbrauchs (Vüp) unter Bahnhofs- und Abfertigungsdienst, örtlichen Betriebsdienst des Betriebsmaschinendienstes, unter Dienst in den selbständigen Bahnkraftwerken und unter übrigem Dienst des Schiffsdienstes aufgezählt sind. Dazu kommen noch die dieses Gebiet betreffenden sächlichen Ausgaben, sowie die Mieten für Wagen.

Unter Bahnbewachungsdienst sind alle persönlichen und sächlichen Ausgaben der Bediensteten, die in diesem Geschäftszweig tätig sind, zu verbuchen.

Der Lokomotivfahrdienst umfaßt alle persönlichen Aufwendungen für die Bediensteten, die im Lokomotivfahr- und Triebwagenführerdienst, Schiffsmaschinendienst und Kraftwagendienst tätig sind sowie die darauf entfallenden sächlichen Ausgaben, wozu auch die Mieten für Lokomotiven und Triebwagen zählen.

Das Konto Zugbegleitdienst nimmt alle persönlichen Ausgaben für die im Zugbegleitdienst und Deckdienst des Schiffdienstes tätigen Personen sowie die zugehörigen sächlichen Ausgaben auf.

Auf den Konten der Unterhaltung werden alle Aufwendungen für die laufende Instandhaltung und besonderen Ausbesserungen an den Anlagen und Fahrzeugen, deren Ausführung Vorbedingung für die ordentliche Ausnutzung der Anlagen ist, verbucht. Unter Unterhaltung versteht man somit alle Maßnahmen zur Vermeidung und Behebung von Schäden sowie zur Erhaltung der Wohlansehnlichkeit der Anlagen. Ob es sich hierbei um regelmäßig wiederkehrende Leistungen handelt oder um sogenannten Katastrophen-Verschleiß ist ohne Belang. Als Unterhaltung sind auch Aufwendungen für Erneuerung und Anlagezuwachs an Ausstattungsgegenständen zu behandeln, die in den Geräte- und Werkzeugverzeichnissen aufgeführt sind, sofern im Einzelfalle die Ausgabe für einen Gegenstand den Betrag von 100 Mark nicht übersteigt. Ausgaben für Fahrzeuggeräte hingegen sind ohne Begrenzung als Unterhaltung anzusehen. Bei den übrigen Bahnanlagen sowie bei Fahrzeugen gelten diejenigen Aufwendungen für Erneuerung und Anlagezuwachs als Unterhaltung, welche im Einzelfalle für eine Anlage den Betrag von 2000 Mark nicht übersteigen. Die beiden Geldgrenzen beziehen sich nur auf die unmittelbaren Ausgaben, d. h. es sind bei Feststellung des Betrags nicht die Gemeinkosten einzubeziehen. Werden Sonderarbeiten gleicher Art ausgeführt, die sich auf dieselben Bahnanlagen bei allen, mehreren RBD en oder bei einer RBD auf einen Teil des Fahrzeugparks, wie Lokomotiv-, Personenwagen-, Güterwagen-

park oder einen erheblichen Teil desselben beziehen, so sind die verbesserten Anlagen oder der Teil des Fahrzeugparks als eine Anlage anzusehen. Bedeutungslos ist hierbei, ob die Ausgaben für die Erneuerung oder den Anlagezuwachs oder für beide Teile zusammen an der einzelnen Anlage oder an dem einzelnen Fahrzeug bei solchen Sammelarbeiten die Kosten von 2000 Mark erreichen. Die obigen Geldgrenzen gelten übrigens auch nicht für den Erwerb von Grund und Boden, da dessen Kosten ohne Rücksicht auf die Höhe der Ausgaben auf „Neubau" oder „Betriebsentwicklung" zu verrechnen sind.

Als eine Anlage im Sinne der Vorschriften gelten solche mit einem Gesamtaufwand von über 2000 Mark, die gleichzeitig bei den Titeln 14 und 15 der Betriebsrechnung veranschlagt und verrechnet wurden. Da es sich hierbei um Erneuerung oder Anlagezuwachs handelt, so sind solche Ausgaben nicht auf Unterhaltung, sondern auf Erneuerung oder Anlagezuwachs zu verrechnen. Ausstattungsgegenstände sind dann als Anlage anzusehen, wenn jeder einzelne Gegenstand für sich Verwendung finden kann und nicht Zubehörteil von irgendwelchen Einrichtungen ist. Soweit Fahrzeuge in Frage kommen, gilt jede einzelne Lokomotive einschließlich Tender, jeder Triebwagen, Personenwagen, Packwagen, Güterwagen, Arbeitswagen, Bahndienstwagen und jedes Schiff als Anlage. Für alle übrigen Bahnanlagen, die baulichen Anlagen, die Maschinen und maschinenartigen Anlagen, sind in der Fobu Richtbeispiele angegeben und zwar gelten u. a. als Anlagen: Empfangsgebäude, Bahnsteig- und Gleisüberdachungen, Schutzdeiche, Gruben zu Lokomotiv- und Wagendrehscheiben, Werkzeugmaschinen, Drehscheiben usw.

Als Erneuerung (Ersatz) sind Arbeitsausführungen und Beschaffungen anzusehen, die infolge der Abnutzung, des Alterns und des Veraltens (infolge technischer Entwicklung) an den Bahnanlagen und Fahrzeugen notwendig geworden sind, um die daraus entstandenen Mängel zu beseitigen. Die Erneuerung bezweckt die Erhaltung des Anlagevermögens durch Behebung des regelmäßigen Verschleißes. Bedeutungslos ist hierbei, ob die Ausführung der Erneuerungsarbeiten im einzelnen in unmittelbar aufeinanderfolgenden Bauabschnitten durchgeführt werden oder ob geringere Zeitabstände zwischen den einzelnen Erneuerungen liegen.

Auf den Anlagezuwachskonten sind die Kosten für solche Arbeiten und Beschaffungen zu buchen, die nicht zum Ersatz verbrauchter Bahnanlagen oder Fahrzeuge, sondern zur Vermehrung, Erweiterung oder Verbesserung des Anlageparks der Reichsbahn bestimmt sind. Weder die Höhe der Kosten noch die Anlageart ist hierbei maßgebend für den Begriff des Anlagezuwachses. Ob ein solcher vorliegt, ergibt sich allein aus der Notwendigkeit der Schaffung solcher Anlagen aus Gründen gesteigerter Betriebs- und Verkehrsanforderungen oder dem Streben

nach wirtschaftlichen und technischen Verbesserungen. Die Ausgaben für Anlagezuwachs werden gegliedert in Ausgaben für Betriebsentwicklung und Ausgaben für Neubau.

Unter den Begriff Betriebsentwicklung fallen die Ausgaben für solche Ausführungen, die zwangsläufig im Zusammenhang mit Unterhaltungs- und Erneuerungsarbeiten an Bahnanlagen und Fahrzeugen entstehen oder bei denen wegen ihrer Eigenart eine angemessene Rente zunächst nicht zu erwarten ist.

Als Kosten für den Neubau sind alle übrigen Aufwendungen für die Vermehrung, Erweiterung oder Verbesserung der Bahnanlagen oder Fahrzeuge zu betrachten, bei denen vor der Ausführung der Arbeiten der Nachweis einer ausreichenden Rente erbracht werden kann. Ausgaben für den Erwerb von Grund und Boden werden unter Außerachtlassung der früher erwähnten Geldgrenzen stets auf Neubau oder Betriebsentwicklung verrechnet. Welche Arbeiten und Beschaffungen zu den letzteren Sachgebieten gehören und auf diese verteilt werden müssen, ergibt sich aus den Einzelbestimmungen für die Verrechnung, welche ich nachfolgend noch kurz erörtern werde.

Das Konto „Gab" umfaßt den Aufwand an Gemeinkosten für die Vorhaltung der Bahnanlagen, z. B. die Gehälter der Bahnmeister, der Bediensteten der Bauabteilungen und der für Bauarbeiten tätigen Direktionsbeamten usw. Auf ihm werden alle Gemeinkosten aus den Beträgen der einzelnen Verrechnungsstellen Titel 1 u. 4, 5—12, 13 Ziffer 1^{1}, 13 Ziffer 2 u. 3, 16 einschließlich der Ausgabeabsetzungen bei Titel 16 Ziffer 2^{2}, 17 u. 19 ausgeschieden, die für die Vorhaltung der Bahnanlagen entstehen.

Auf dem Konto „Gau" werden die Gemeinkosten für die Arbeiten der Ausbesserungsstellen der Betriebswerke, z. B. die Gehälter der Werkmeister, der für den Ausbesserungsdienst tätigen Amts- und Direktionsbeamten usw. verbucht. Die Gemeinkosten werden aus den gleichen Verrechnungsstellen wie bei dem Konto „Gab" ausgeschieden und auf dem Konto „Gau" übernommen.

Die Konten „Urb Gau" und „Erb Gau" müssen zum Unterschied von den Konten Urb und Erb bei den Titeln 13 Ziffer 1^{2}, 14 Ziffer 1 u. 2, 14 Ziffer 3 u. 4, 15 Ziffer $1^{4\,b}$ u. ^{c}, 15 Ziffer 2—4 geführt werden. Die Trennung der beiden Kontengruppen in zwei selbständige Konten ist deshalb erforderlich, weil die Unterhaltungs- und Erneuerungsarbeiten an den Anlagen der Bahnbetriebs- und Bahnbetriebswagenwerke zum Unterschied von den übrigen Unterhaltungs- und Erneuerungsausgaben der örtlichen Direktionen nicht als solche in die Nebenrechnung B überführt werden, sondern auf die für die Gemeinkosten errichteten Zwischenkonten verbucht werden müssen.

Auf dem Konto „Ver" werden bei den örtlichen Direktionen alle Ausgaben nachgewiesen, welche nicht unmittelbar auf die Konten Bad,

Baw, Lof, Zub, Gab, Gau verrechnet werden können. Die Beträge sind am Schlusse des Monats den Sachgebieten mit Hilfe von Schlüsseln zuzuscheiden. In der W=Rechnung[1]) werden dagegen nur solche Beträge auf „Ver" verbucht, die in einem Betrag für sämtliche RAW des Bezirks anfallen und als Werkkosten in den W=Zwischenkonten zu behandeln sind. Soweit solche Beträge für Betriebsentwicklung und Neubau aufgewendet werden, sind sie in der W=Rechnung unmittelbar in die Nebenrechnungen B und C zu übertragen. Die übrigen auf „Ver" verbuchten Werkkosten werden nach dem Verhältnis der für jedes RAW bei den einzelnen Titeln unmittelbar gebuchten Beträge aufgeteilt.[2]) Die Verbuchung auf dem Konto „Ver" ist in der W=Rechnung nur dann nötig, wenn eine Trennung auf den Belegen der RAW nicht möglich ist.[3])

Die Verteilungsgrundsätze für die Ausgaben der örtlichen Direktionen finden ihre Regelung in den Bestimmungen der §§ 7—14 für die Titel der Betriebsrechnung, im § 15 für die Titel der Vermögensrechnung, im § 16 für die Abrechnung unter den Reichsbahnbezirken, im § 17 für die Gemeinkosten der Vorhaltung der Bahnanlagen, im § 18 für die Gemeinkosten der Ausbesserungsstellen der Bahnbetriebs= und Bahnbetriebswagenwerke und im § 20 für die Einzelkosten derselben, soweit in ihnen nicht Sondervorschriften für die W=Rechnung enthalten sind. Auf sie im einzelnen einzugehen, dürfte sich im Rahmen dieser Arbeit mit Rücksicht auf den großen Umfang der Bestimmungen und auf die vornehmliche Abstellung des Themas auf die Behandlung der Verhältnisse der GDW erübrigen.

Es ist klar, daß von den vorstehend erwähnten Konten der örtlichen Direktionen bei den geschäftsführenden Direktionen für das Werkstättenwesen nicht sämtliche Zusatzkonten eingerichtet zu werden brauchen, da diesen andere Aufgaben zugeteilt sind und das Rechnungswesen hiernach auszugestalten ist. Bei den GDW sind deshalb bezüglich der Gemeinkosten bei den Titeln 1 W u. 4 W, 5 W—12 W, 13 W Ziffer 1[1], 13 W Ziffer 2 u. 3, 16 W einschließlich der Ausgabeabsetzung bei Titel 16 W Ziffer 2[2], 17 W—19 W und bei den entsprechenden Abrechnungstiteln Zusatzkonten für die „Sachgebiete" nicht einzurichten, da die Beträge dieser Titel Gemeinkosten darstellen, die nach erfolgten Ausgabeabsetzungen (wie nachstehend) in die W=Zwischenrechnungen übergeleitet werden. Die Zusatzkonten der örtlichen Direktionen Bad, Baw, Lof, Zub, Gab, Gau entfallen sonach und sind nicht weiterzuführen. Dafür werden aber die Gemeinkosten nach den einzelnen RAW getrennt und „in die zusätzlichen Verrechnungsspalten der Handbücher übernommen"[4]), die als Zusatzkonten im gleichen Sinne wie

---

1) Fobu, a. a. O., § 7, Absatz 5, Seite 15.
2) Ebenda, § 19, Absatz 1, Seite 26.
3) Ebenda, § 22, Absatz 3, Seite 29.
4) Fobu, a. a. O., Abschnittt III, Kassenvorschriften, § 22, Absatz 3, Seite 29.

die oben erwähnten Konten Bad, Baw, Lof usw. anzusprechen sind. Neben diesen Gemeinkostenkonten der RAW ist lediglich noch das Konto „Verschiedenes“ zu führen, dessen Posten in der oben angegebenen Weise zu verteilen sind.[1])

Dagegen werden bei den Titeln 13 W Ziffer 1², 14 W Ziffer 1 u. 2, 14 W 3 u. 4, 15 W Ziffer 1⁴ᵈ, 15 W Ziffer 2 u. 3 und bei den Abrechnungstiteln für die Sachgebiete Urb, Erb, Beb und Nab Zusatzkonten eingerichtet. Auf ihnen sind einmal die Einzelkosten für Titel 13 W, 14 W und 15 W Ziffer 1⁴ᵈ, 15 W Ziffer 2 u. 3 der Arbeiten für die eigene geschäftsführende Direktion, die mit den zusätzlichen Buchungsbezeichnungen Urb, Erb, Beb oder Nab versehen sind, verbucht. Hierbei ist zu beachten, daß nach der Fobu Geräte und Werkzeuge, die auf Vorrat beschafft werden, nicht sofort auf einer Verrechnungsstelle zu verausgaben, sondern zunächst auf einem Vorschußkonto „Vorratsgeräte“ zu verbuchen sind. Werden aus den Vorratslagern Geräte und Werkzeuge abgelangt oder zur unmittelbaren Verwendung beschafft, so gehen die Werte aus den Umbuchungsnachweisen oder Lieferrechnungen hervor, die als zusätzliche Bezeichnung die Sachgebiete oder, sofern sie Gemeinkosten sind, den Namen des RAW oder, falls eine sofortige Aufteilung auf die RAW nicht erfolgen kann, den Zusatz „Verschiedenes“ tragen. Die Aufteilung dieser Werte geschieht, wenn die Geräte und Werkzeuge im Verzeichnis der Geräte und Werkzeuge genannt sind, auf Urb. Falls die entnommenen Werte den Betrag von 100 Mark übersteigen und sie als Ersatz anzusehen sind, werden sie auf Erneuerung, und, sofern sie eine Vermehrung darstellen, auf Neubau verrechnet. Ist bei der GDW ein Vorratskonto für Kohlen, Koks und Preßkohlen und ein solches für sonstige Betriebsstoffe vorgesehen, so ist der Wert des Verbrauchs jeweils nach den Vorschriften der BDW zu ermitteln und der sich bei Lagerprüfungen ergebende Mehr- oder Minderwert nach dieser Vorschrift zu behandeln. Fehlt ein Vorratskonto über diese Stoffe, so werden die Verbrauchswerte den Belastungsnachweisen der liefernden Stellen entnommen. Soweit Titel 14 W in Betracht kommt, werden die Verbrauchswerte nach der Dienstvorschrift BDW ermittelt und die Werte der bei Lagerprüfungen festgestellten Mehr- oder Minderbestände in gleicher Weise behandelt, sofern ein Vorratskonto für Oberbau und Baustoffe und Stoffe der elektrischen Anlagen geführt wird. Bei Fehlen eines solchen Vorratskontos ergeben sich die Verbrauchswerte ebenfalls aus den Belastungsnachweisen der liefernden Stelle. Die Ausgaben des Titels 14 W Ziffer 1¹ u. 1² sowie diejenigen des Titels 14 W

---

[1]) Obwohl in dem der Fobu beigegebenen Plan über den Aufbau des Buchungsverfahrens bei den GDW eine Trennung der Konten nicht vorgenommen und das Konto „Ver“ nicht aufgeführt ist, müssen die obigen Konten gebildet werden, vergl. Fobu, a. a. O., Abschnitt II, Aufteilungsvorschriften, Vorbemerkung, Seite 14 und Abschnitt III, § 22, Absatz 3, Seite 29.

Ziffer 1[3], die nicht Kosten für Grunderwerb darstellen, gehen auf Unterhaltung, da die Ausgaben für Grunderwerb auf Betriebsentwicklung zu übertragen sind. Auf Erneuerung werden die Ausgaben bei Titel 14 W Ziffer 2[1] u. 2[3] verrechnet, während die Ausgaben bei Titel 14 W Ziffer 2[2] nach den im Anhang V der Fobu festgelegten Hundertsätzen auf Erneuerung und Betriebsentwicklung zu verteilen sind.[1]) Es ist nun nicht immer jeder Fall so gelagert, daß nur ein Sachgebiet für die Aufteilung eines Ausgabepostens in Frage kommt, sondern mitunter fallen bei Unterhaltungsarbeiten zugleich solche für Erneuerung, bei Erneuerungsarbeiten solche für Betriebsentwicklung usw. an. Um die Zahl der Buchungen möglichst klein zu halten und die weitere Verrechnung zu vereinfachen, wurden bestimmte Geldgrenzen für die einzelnen Sachgebiete festgesetzt, die aus Erfahrungssätzen gebildet worden sind. Daher wurde bestimmt, daß Ausführungen für Titel 14 W Ziffer 3 (außergewöhnliche Unterhaltung der baulichen Anlagen) dann auf Erb zu verrechnen sind, wenn der anschlagsmäßige Gesamtbetrag sich innerhalb der Grenzen von 2000—30000 Mark bewegt. Auf Erb und Beb sind sie zu buchen, sofern die Ausgaben den Betrag von 30000 Mark übersteigen. Welche Sachgebiete zu belasten sind, geht aus den Titelseiten der Kostenanschläge hervor, auf denen das Verhältnis der in Frage kommenden Sachgebiete in Hundertsätzen eingetragen ist. Ueberschreitet hierbei ein Anteil für die Betriebsentwicklung bei Bauausführungen über 30000 Mark den Betrag von 2000 Mark nicht, so ist der Gesamtbetrag auf Erb zu verrechnen. Diese Vereinfachungen finden keine Anwendung auf Grunderwerbskosten, die auf Beb kommen, und auf Kosten von Schäden, die durch Naturereignisse veranlaßt worden sind, z. B. Dammrutsche, Hochwasserschäden, Brandschäden usw. In den letzteren Fällen sind die auf Urb, Erb und Beb entfallenden Anteile auch dann zu ermitteln, wenn der Betrag von 30000 Mark für die einzelne Ausführung nicht erreicht wird. Die Ausgaben bei Titel 14 W Ziffer 5 (Ergänzungen der baulichen Anlagen) werden auf Urb, Erb und Nab übernommen. Ausführungen von 2000 bis 30000 Mark werden nur auf Nab verbucht; übersteigen sie aber 30000 Mark, so sind die Konten Erb und Nab mit den entsprechenden Ausgaben zu belasten. Unter Nab fallen hierbei auch Erneuerungsarbeiten, deren Ausgabenanteil bei Bauausführungen über 30000 Mark den Betrag von 2000 Mark nicht erreichen. Die Verteilung bei den Sammelfonds Titel 14 W Ziffer 3 u. 4 und bei den gesondert gebuchten Fonds der Titel 14 W Ziffer 3 u. 4 (je für sich) wird so durchgeführt, daß die Ausgaben für Grunderwerb auf Beb, diejenigen der Sammelfonds auf Erb und diejenigen der gesondert gebuchten Fonds nach den auf der Titelselte der Kostenanschläge angegebenen Hundertteile über-

---

[1]) Fobu, a. a. O., Anhang V, Seite 69.

tragen werden. Sie geschieht im Rechnungsbüro, das durch Anzeigen der Hauptkasse Kenntnis von den obigen Gesamtbeträgen erhält, der von dem Grundverwaltungsbüro übersandten Uebersicht die Ausgaben für Grunderwerb entnimmt und danach die Hauptkasse getrennt anweist, die Beträge der Sachgebiete aus den Handbüchern und Abrechnungshandbüchern in die Nebenrechnung B zu übernehmen. Von den Ausgaben bei Titel 15 W sind die bei Ziffer 1 4 b[1]) verrechneten Posten auf Urb, die bei Ziffer 2 verbuchten Beträge auf Erb, sofern der Gesamtbetrag der Ausführungen zwischen 2000 und 30000 Mark schwankt, und auf Erb und Beb zu buchen, wenn er sich auf über 30000 Mark beläuft. Erreicht hierbei der Anteil für Beb bei Ausführungen über 30000 Mark den Betrag von 2000 Mark nicht, so erfolgt die Verrechnung dieses Betrages auf Erb. Die Ausgaben des Titels 15 W Ziffer 3 werden auf Nab übernommen, wenn sich die Ausgaben innerhalb der Grenzen von 2000—30000 Mark halten. Auch hier sind wiederum die bei Ausführungen über 30000 Mark anfallenden Erneuerungsarbeiten bis zu 2000 Mark auf Nab zu übernehmen. Die Beträge der gesondert gebuchten Fonds bei Titel 15 W Ziffer 2 u. 3 werden, wie bei Titel 14 W, ebenfalls durch das Rechnungsbüro je besonders den Anzeigen der Hauptkasse entnommen, nach den auf der Titelseite des Kostenanschlages angegebenen Hundertteilen auf die Sachgebiete verteilt und die Hauptkasse entsprechend angewiesen, die Beträge der Sachgebiete in die Nebenrechnung B zu übernehmen. Aus den obigen Ausführungen geht hervor, daß die Buchungswerte der Konten Beb und Nab direkt auf das Konto Nebenrechnung B abgebucht werden, während die auf Urb und Erb verbuchten Posten mit Rücksicht darauf, daß sie Gemeinkosten der Werkleistungen darstellen, zunächst auf einem Konto für die Gemeinkosten, dem Konto W-Zwischenrechnung zu verrechnen sind, das soll der weiteren Verbuchung als auch der Kontrolle der restlosen Erfassung und der Abstimmung mit den in der BVW verbuchten Posten dient.

Soweit die Verrechnungsstellen die Fertigung (Ausgabentitel 15 W, Ziffer 1, Unterziffer 1, 2, 3a, 3b, 4a) zum Gegenstand haben, sind bei ihnen keine Zusatzkonten für die „Sachgebiete" einzurichten. Der Grund ist darin zu suchen, daß die auf den Titeln verbuchten Ausgaben in den Hand- und Abrechnungshandbüchern durch entsprechende Umbuchungen bis auf einen geringen Rest vereinnahmt und die Ergebnisse auf ein Konto der direkten Kosten (Konto W-Hilfsrechnung) übertragen werden. Zusatzkonten sind aber, trotzdem solche in dem der Fobu beigegebenen Uebersichtsplan nicht zu erkennen sind, zu führen, da die Ausgaben „statt nach Sachgebieten nach den einzelnen Reichsbahnausbesserungswerken zu trennen"[2]) sind, um die direkten Fertigungskosten

[1]) Vergl. Buchungsplan nach der Fobu.

[2]) Fobu, a. a. O., Abschnitt III, Kassenvorschriften, § 22, Absatz 3, Seite 29.

in den W-Hilfskonten für die einzelnen RAW gesondert darzustellen und dadurch eine Abstimmungsmöglichkeit mit der Auftragsabrechnung der Werke zu schaffen. Auf den Verrechnungsstellen selbst geschieht die Entlastung in Form von Ausgabeabsetzungen und nicht durch tatsächliche Vereinnahmungen auf besonderen Einnahmetiteln. So werden dort durch Ausgabenabsetzung verbucht:

1. die Einzelkosten zu Lasten der Titel 13 W, 14 W u. 15 W Ziffer 1[4 b], Ziffer 2 u. 3 der eigenen GDW, um sie gleichzeitig auf die Zusatzkonten Urb, Erb, Beb und Nab verrechnen zu können;
2. die Einzelkosten für die Arbeiten an den Vorratsbeständen der Ausstattungsgegenstände, für die Arbeiten zu Lasten der Betriebsvorratskonten der eigenen GDW und anderer RBDen sowie für Arbeiten zu Lasten Dritter, die zunächst auf Vorschußkonto zu verausgaben sind;
3. die Einzelkosten für Titel 13 (13 W), 14 (14 W) u. 15 (15 W) anderer RBDen, die diesen in Rechnung zu stellen und auf deren Verrechnungskonto zu verausgaben sind, und
4. die Kosten der Aufarbeitung zu Lasten des Vorschußkontos „Aufarbeitungskosten".

Weiterhin werden bei Abr Titel 15 W die Einzelkosten der Fahrzeugausbesserung, die von den Reichsbahndirektionen oder dem Reichsbahn-Zentralamt zu tragen sind, durch Ausgabeabsetzung vereinnahmt und auf deren Abr Abrechnungskonto verausgabt. Nach Vornahme dieser Buchungen werden dann die Ausgaben und Ausgabeabsetzungen auf das W-Hilfskonto verbucht, das für jedes Werk gesondert anzulegen ist. Da die Differenz zwischen den Ausgabenbuchungen und Ausgabenabsetzungen bei richtiger Verrechnung der Summe der Einzelkosten der Kleinarbeitsaufträge und der Kosten bei Buchungsnummer 0 entspricht, so ist die Uebertragung der Ausgaben und Ausgabenabsetzungen gleichbedeutend mit der Umbuchung dieser Beträge, die mit den Ergebnissen der entsprechenden Buchungsnummern in den Auftragsabrechnungen der RAW übereinstimmen müssen und deshalb mit diesen abgestimmt werden können.

Die auf den Ausgabetiteln und Ausgabeabrechnungstiteln der Vermögensrechnung verbuchten Beträge sind für jede Ausführung nach den auf der Titelseite des Kostenanschlags vermerkten Hundertteilen auf Erb, Beb und Nab zu verrechnen. Die Hundertteile sind bei den Ausgaben des Kapitels 1 u. 2 für jedes Sachgebiet und jeden Titel des Kostenanschlags gesondert aufzuführen. Auf Erb sind die beim Kapitel 1 zu verrechnenden Ausgaben über „Brückenverstärkungen für erhöhte Betriebslasten" bis zu 30000 Mark zu verrechnen, sofern hierin nicht Ausgaben für Grunderwerb enthalten sind, die auf Beb übertragen

werden müssen. Der Anteil der Kosten bei den Ausführungen der Titel 2—7 des Kapitels 1, der hiernach auf Erb verrechnet werden muß, ist auf Beb und bei allen übrigen Titeln des Kapitels 1 und 2 auf Nab zu übernehmen. Die Hauptkassen fertigen Anzeigen an, in denen die gesondert verbuchten Fonds einzeln und außerdem nach den Titeln 1, 2, 3 usw. darzustellen sind. Diese werden dem Rechnungsbüro zur Durchführung der Verteilung vorgelegt. Das Rechnungsbüro erteilt sodann Anweisung, auf Grund der die Hauptkasse die Beträge der Sachgebiete in den Beibüchern der Vermögensrechnung zusätzlich bucht und die Gesamtbeträge in die Nebenrechnung C überträgt.

33) Die W=Zwischen= und W=Hilfskonten.

111) Allgemeines.

Die Verteilung der Kosten (direkte und indirekte Kosten) der Vorhaltung der Bahnanlagen, der Fertigungsleistungen der Ausbesserungsstellen der Bahnbetriebs= und Bahnbetriebswagenwerke sowie der Reichsbahnausbesserungswerke auf die Sachgebiete wird anders durchgeführt als die Umlegung der Kosten der Betriebsführung. Wohl werden auch hier, wie wir gesehen haben, die Gemeinkosten zunächst auf Zusatzkonten (Gab Gau, Urb Gau, Erb Gau und bei den GDW auf RAW=Konten und Konto „Ver") gesammelt, es geschieht dies jedoch unterschiedlich von den Kosten der Betriebsführung getrennt von den Einzelkosten. Außerdem findet eine Zusammenfassung der Gemeinkosten in Zwischenkonten und der Einzelkosten in Hilfskonten statt, welche der Kontrolle der lückenlosen Erfassung der Kosten, der Darstellung derselben in ihrer tatsächlichen Höhe und der Ueberwachung der Angemessenheit der bisherigen Zuschlagssätze dienen. In der Vorschrift[1]) wird diese gesonderte Abwicklung der Gemeinkosten auf Zwischenkonten damit begründet, daß die Gemeinkosten zu verschiedenen Zeiten während des Monats anfallen und deshalb eine sofortige Verteilung auf die unmittelbaren Ausgaben für die Sachgebiete nicht vorgenommen werden kann. Das ist aber nicht so zu verstehen, daß die für Werkleistungen für andere Reichsbahnstellen usw. entstandenen Werkkosten nicht schon bei Bekanntwerden in den die „Kasse"=Konten darstellenden Handbüchern oder in den Abrechnungshandbüchern verbucht werden könnten, denn es ist ja ausdrücklich der Ausgabetitel 16 Ziffer 2² vorgesehen worden, um auf ihm die anderen Stellen anzurechnenden Werkkosten vereinnahmen und auf den übrigen in Betracht kommenden Buchhaltereikonten oder Abrechnungskonten verausgaben zu können. Denkbar wäre es demnach, daß auf diesem Titel alle Absetzungen, also auch für die Gemeinkosten der Sachgebiete Beb und Nab vorgenommen würden

---

[1]) Fobu, a. a. O., Abschnitt I, § 3, Absatz 3, Seite 12.

und die Differenz zwischen den verrechneten festen Werkkosten und den tatsächlich aufgelaufenen, auf den einzelnen Gemeinkostentiteln verbuchten Gemeinkosten eventuell in Form eines Saldoübertrags auf den nächsten Monat dargestellt würde. Anders ausgedrückt, wäre bei entsprechender Umgruppierung der Titel und Abrechnungstitel und summarischer Darstellung unter Einschluß der in der W-Zwischenrechnung vorzunehmenden Umbuchungen von der Einnahmen- auf die Ausgabenseite sowie der Einbeziehung der Kleinarbeitskosten usw. das W-Zwischenkonto vollkommen überflüssig. Denn die Vereinnahmungen auf den Konten Betriebs- und Vermögensrechnung zu Lasten der Hauptbuchkonten sind materiell nicht anders zu werten als die Vereinnahmungen der übrigen Werkkosten zu Lasten der Sachgebietskonten der Nebenrechnungen, und die Differenz zwischen den um die Einzelkosten der Kleinarbeitsaufträge sowie der Buchungsnummer 0 vermehrten tatsächlichen Werkkosten und den auf den Hauptkassekonten verrechneten festen Werkkosten muß den auf die Sachgebietskonten zu übertragenden Werkkosten entsprechen. Voraussetzung ist selbstverständlich hierbei die lückenlose und richtige Verrechnung der Werkkosten sowie eine exakte Feststellung der Zuschlagssätze mit Hilfe einer den Kostenverhältnissen angepaßten Ermittlungsmethode. Die DRG hat aber, wie wir sehen, den Weg der Darstellung der gesamten Werkkostenbuchungen auf den Titelkonten nicht beschritten, sondern vorgezogen, die „Einnahmen“ und „Ausgaben“ der Gemeinkosten in besonderen Zwischenrechnungen zusammenfassend wiederzugeben. Wie daraus hervorgeht, unterscheiden sich die Titelkonten und die Zwischenkonten charakterlich dadurch, daß jene der erstmaligen Verbuchung der tatsächlich aufgekommenen Werkkosten sowie den Umbuchungen auf die Hauptkassekonten dienen, während diese eine Gesamtdarstellung sämtlicher Einnahmen und Ausgaben der Werkkosten bezwecken und dabei die Uebertragungen der auf die Nebenrechnungen entfallenden Werkkosten vorzunehmen haben. Der zugrundeliegende kontenmäßige Buchungsablauf besteht deshalb in der doppelseitigen Uebertragung der Werte der Titelkonten auf die Zwischenkonten, sodaß auf den letzteren sowohl die Ausgaben als auch die Ausgabenabsetzungen erscheinen. Die von der in der Doppik üblichen Buchungsweise abweichende Darstellung der Ausgaben und Ausgabenabsetzungen auf der Ausgabenseite der Zwischenrechnung spricht hierbei nicht gegen diese Konstruktion, da die Form für den materiellen Inhalt keine Bedeutung hat.

Im Hinblick darauf, daß die Gemeinkosten der Vorhaltung der Bahnanlagen, die Abwicklung der Gemeinkosten der Leistungen der Bahnbetriebs- und Bahnbetriebswagenwerke und der Reichsbahnausbesserungswerke gesondert zu verbuchen sind, liegen der Buchhaltung der Direktionen entsprechend der praktischen Ausgestaltung folgende Gemeinkostenkonten zugrunde:

1. das Gab-Zwischenkonto (Konto Gab-Zwischenrechnung)
2. das Gau-Zwischenkonto (Konto Gau-Zwischenrechnung)
3. die W-Zwischenkonten (Konto W-Zwischenrechnung).

Die beiden ersten sind in der Buchhaltung der örtlichen Direktionen, denen die Bahnbetriebs- und Bahnbetriebswagenwerke unterstehen, einzurichten, während in der Buchhaltung der geschäftsführenden Reichsbahndirektionen lediglich die W-Zwischenkonten geführt werden müssen.

Zur Ueberwachung der restlosen Erfassung und Verrechnung der den obigen Gemeinkosten entsprechenden Einzelkosten werden ebenfalls besondere Konten geführt, auf denen eine Gesamtdarstellung der direkten Kosten erfolgt. Im Gegensatz zu den Zwischenkonten wird aber für die Einzelkosten der Arbeiten an den Bahnanlagen der örtlichen Direktionen kein Einzelkostenkonto eingerichtet, da die Hilfskonten, wie die Konten der Einzelkosten entsprechend ihrer Bezeichnung in der praktischen Buchhaltung genannt werden können, den Zweck verfolgen, die nach den Bestimmungen der ABW und der Auftragsabrechnung für die Leistungen der Bahnbetriebs- und Bahnbetriebswagenwerke, sowie der Ausbesserungswerke ermittelten Einzelkosten zu kontrollieren. Danach liegen der Buchhaltung der Direktionen folgende Einzelkostenkonten zugrunde:

1. das Bw-Hilfskonto (Konto Bw-Hilfsrechnung)
2. die W-Hilfskonten (Konto W-Hilfsrechnung).

Von diesen Konten können in der nachfolgenden Besprechung die Gab- und Gau-Zwischenkonten sowie die Bw-Hilfskonten außeracht gelassen werden, da die Verbuchung auf diesen derjenigen auf den W-Zwischen- und W-Hilfskonten ähnlich ist und im Vordergrund die Behandlung der W-Rechnung steht.

222) Die W-Zwischenkonten.

Die W-Zwischenrechnung, welcher das W-Zwischenkonto zugrundeliegt, ist anders aufgebaut als die durch einspaltige Rubriken gekennzeichneten Ausgabenkonten der vorbehandelten Art. Wir haben es hier nicht mit einer Rechnung zu tun, die nur eine Seite aufweist, sondern sie wird ähnlich wie ein Konto der doppelten Buchhaltung zweiseitig geführt, jedoch mit dem Unterschied, daß Einnahmen- und Ausgabenseiten statt Soll- und Habenseiten eingerichtet sind. Die praktische Buchhaltung belastet und erkennt sonach nicht, sondern verbucht Einnahmen und Ausgaben, wobei die Ausgabenbuchungen den Sollbuchungen und die Einnahmenbuchungen den Habenbuchungen des zugrundeliegenden Kontos entsprechen. Als Gemeinkosten bezw. Werkkosten, wie sie in der W-Rechnung auch genannt werden, kommen die persönlichen und sächlichen Ausgaben der Titel und Abrechnungstitel 1 W—12 W, 13 W, Ziffer 1[1], Ziffer 2 u. 3, Titel und Abrechnungstitel 16 W u. 19 W in Betracht. Hinzu kommen noch die Kosten für die Unterhaltung und

Erneuerung der Anlagen der RAW aus der Betriebsrechnung und die Kosten der Erneuerung aus der Vermögensrechnung. Weiterhin sind die auf die einzelnen RAW verteilten Gemeinkosten, die zunächst nicht den einzelnen RAW zugeschieden werden konnten und deshalb auf dem Konto „Verschiedenes“ nachgewiesen werden mußten, in dem Zwischenkonto einzutragen und die Einzelkosten der Buchungsnummer 0 und der Kleinarbeitsaufträge für die Buchungsnummern 3a—5e aus der W-Hilfsrechnung bezw. dem W-Hilfskonto zu übernehmen. Die bei Buchungsnummer 0 verrechneten Ausgaben stellen Hilfsaufwendungen dar, die durch Zuschlagssätze zu den Einzelkosten der Fertigungsarbeiten abgegolten werden. Die Einzelkosten der Kleinarbeitsaufträge werden zunächst unter den Fahrzeugbuchungsnummern erfaßt und mit Gemeinkosten belastet. Die Gesamtkosten werden sodann auf die einzelnen Fahrzeugaufträge als Anteilkosten umgelegt. Die Einzelkosten müssen deshalb in der Hauptkassenbuchführung von dem W-Hilfskonto auf das W-Zwischenkonto übernommen werden, wo sie mit den zugehörigen Werkkosten zusammentreffen und so die Gesamtkosten der Kleinarbeitsaufträge ergeben. Da die Zwischenkonten für jedes RAW getrennt geführt werden, um jeweils deren gesamten Werkkosten darzustellen, und die Werke gegenseitig Lieferungen vollbringen, die zu Lasten der Betriebsrechnung gehen, z. B. Abgabe von Wasser, Elektrizität, Strom, Berechnung von Werk- und Lagerkosten usw. werden die Lagerkosten für solche Fertigungsleistungen von der Einnahmeseite auf die Ausgabenseite des Zwischenkontos verbucht. Außerdem sind zu diesem Zweck die Werkkosten der Fertigung für Arbeitsleistungen der Buchungsnummern 1, 2, 6a, eigene Rechnung, und die Gemeinkosten der Vorhaltung für die Beträge aus der Betriebsrechnung, die auf Urb und Erb fallen, sowie die Gemeinkosten der Vorhaltung für die Beträge aus der Vermögensrechnung für Erb ebenfalls auf der Einnahmeseite zu vereinnahmen und auf der Ausgabenseite zu verausgaben. Die Gemeinkosten werden mit Hilfe der festen Hundertsätze berechnet, welche die örtliche DRG am Sitze der GDW der Berechnung der Gemeinkosten in der Gab-Zwischenrechnung zugrunde legt. Da diese zweiseitige Verbuchung in gleicher Höhe erfolgt und somit das Ergebnis des Zwischenkontos nicht beeinflussen kann, wäre sie an und für sich nicht nötig, begründet wird diese Maßnahme jedoch damit, daß die Gesamtkosten der Ausgaben für die Unterhaltung und Erneuerung der Anlagen der RAW in tatsächlicher Höhe festgestellt werden sollen. Diese Ausgaben müssen nämlich am Jahresschluß der Hauptverwaltung gemeldet werden, wo sie in der Gesamtrechnung der DRG als Ausgaben der Unterhaltung und Erneuerung der Bahnanlagen darzustellen sind.[1]) Dann sind die für Fertigungsarbeiten bei den Buchungsnummern 1, 2, 6a

1) Hoffmann, a. a. O., Seite 72.

für eigene Rechnung berechneten Werkkosten und die für die Vorhaltung der Anlagen aufgelaufenen Gemeinkosten aus der Betriebsrechnung, sofern diese Ausgaben für Betriebsentwicklung und Neubau aufgekommen sind, auf der Einnahmeseite zu vereinnahmen und in die Nebenrechnung B zu übertragen. Desgleichen sind die Gemeinkosten der Vorhaltung für die Vermögensrechnung, soweit sie auf die Sachgebiete Beb und Nab fallen, auf der Einnahmeseite zu verbuchen und in die Nebenrechnung C zu überführen. Schließlich werden noch auf der Ausgabenseite der Zwischenrechnung die Ausgabeabsetzungen der für die Arbeitsleistungen für Dritte, die Anfertigung von neuen Stoffen und Ersatzstücken zu Lasten der Betriebsvorratskonten, die Arbeiten an den Vorratsbeständen der Ausstattungsgegenstände, die Aufarbeitung von alten Werkstoffen und Ersatzstücken (Buchungsnummer 9c und 9e) berechneten Werk- und Lagerkosten bei Titel und Abr Titel 16 Ziffer 2² verbucht, sodaß die Habenseiten der Zwischenkonten die entsprechenden Belastungen aufweisen müssen. Nach Vornahme dieser Verbuchungen müßte sich das Zwischenkonto ausgleichen. Da jedoch die Werkkosten und Gemeinkosten mit festen Zuschlagssätzen auf die Einzelkosten verteilt werden, bleiben hier Spitzen übrig, die, wie wir später noch sehen werden, entweder auf die Aenderung des Beschäftigungsgrades oder Verschätzungen bei der Festlegung des festen Zuschlagssatzes u. dergl. mehr zurückzuführen sind. Ergeben sich hierbei nur geringfügige Abweichungen bezw. Reste, so sind diese auf die folgenden Monate vorzutragen; sind sie aber größer und haben sie Dauercharakter, dann müssen die Zuschlagssätze entsprechend geändert werden. Am Jahresschluß werden solche Reste nach besonderer Verfügung der RV aufgelöst.

333) Die W-Hilfskonten.

Wie die W-Zwischenkonten müssen auch die W-Hilfskonten, die der Gesamtdarstellung der Einzelkosten eines jeden Werks dienen, werkweise gesondert geführt werden, damit die Kassenbuchungen mit den Ergebnissen der Auftragsabrechnungen der RAW abgestimmt werden können. Die Anzahl der W-Hilfskonten stimmt daher mit der Zahl der einer GDW unterstellten Werke überein. Das einzelne Konto wird ebenfalls wie das W-Zwischenkonto zweiseitig geführt. Die beiden Seiten der in der praktischen Buchhaltung geführten Rechnungen haben auch hier eine andere Bedeutung als die Soll- und Habenseiten der doppelten Buchhaltung bezw. des Hilfskontos, denn die Einnahmenseite der Hilfsrechnung entspricht der Habenseite des zugrundeliegenden Kontos, und auf der Ausgabenseite werden die Belastungen desselben vorgenommen. Auf der Ausgabenseite werden die auf dem Fertigungstitel (Titel und Abr Titel 15 W Ziffer 1¹⁻⁴ᵃ) verbuchten Ausgaben und Ausgabenabsetzungen übernommen, die im Grunde nichts anderes als eine Uebertragung des Saldos des Titelkontos Fertigung bedeuten und durch

doppelseitigen Abschluß desselben gewonnen werden können. Man könnte daher auf die Uebertragung der Ausgaben und Ausgabenabsetzungen verzichten und nur den Saldo übertragen. Allein das W-Hilfskonto ist gerade zu dem Zweck eingerichtet worden, um die Ausgaben und Ausgabenabsetzungen in ihrer vollen Höhe wiederzugeben. Da die Ausgabeabsetzungen die Einzelkosten für die Kleinarbeitsaufträge und diejenigen für Buchungsnummer 0 nicht enthalten, muß die Differenz bei richtiger Verrechnung der tatsächlichen Höhe dieser beiden Posten entsprechen. Um diese auszugleichen, werden die Einzelkosten für die Kleinarbeitsaufträge und die Ausgaben für Buchungsnummer 0 auf der Einnahmeseite vereinnahmt und auf die Ausgabenseite des W-Zwischenkontos übertragen, wo sie als Gemeinkosten der Werkleistung verrechnet werden. Nach diesen Buchungen muß sich dann das Konto W-Hilfsrechnung ausgleichen. Etwa noch bestehende Unterschiede sind daher durch Abstimmung mit der Auftragsabrechnung des betreffenden Werks aufzuklären.

Soweit die Bw-Hilfsrechnung in Betracht kommt, findet eine solche Einnahmeverbuchung der Einzelkosten der Kleinarbeitsaufträge und derjenigen der Buchungsnummer 0 nicht statt. Hingegen werden auf der Einnahmeseite die direkten Kosten der Unterhaltung und Betriebsentwicklung der Fahrzeuge verbucht und auf das Sammelkonto B (Ausgabe) übertragen. Andere Hilfsrechnungen als die Bw-Hilfsrechnungen werden bei den örtlichen Direktionen nicht geführt.

44) Die Sammelkonten.

111) Aufgaben und Gliederung.

Die Konten, die in den Uebersichten über die Einnahmen der Betriebs- und Vermögensrechnung und den Nebenrechnungen A, B und C ihren konkreten Ausdruck finden, und die ich mit Rücksicht auf ihren sammelnden Charakter als Sammelkonten bezeichne, haben zweierlei Aufgaben zu erfüllen. Einmal haben sie die Kassenwerte und die Ergebnisse des kassenmäßigen Abrechnungsverkehrs so zu vereinigen, damit durch Uebertragung auf die Hauptabschlußkonten die endgültige Darstellung der nach Sachgebieten getrennten Hauptrechnungen (Betriebsrechnung und Anlagezuwachsrechnung) ermöglicht wird, und andererseits sollen die Einnahmen und Ausgaben in gleicher Weise wie im Wirtschaftsplan nach solchen der Betriebs- und Vermögensrechnung zusammengefaßt werden. Zu diesem Zweck werden die Einnahmekonten in Kontengruppen der Betriebsrechnung und solche der Vermögensrechnung getrennt und hierbei die auf den Einnahmetiteln verbuchten Beträge entsprechend der Gliederung der Hauptrechnungen auf Einzelkonten dargestellt. Die Sammelkonten der Ausgaben werden ebenfalls in Kontengruppen der Betriebsrechnung und solche der Vermögens-

rechnung zerlegt und die direkten und indirekten Kosten auf Einzelkonten zusammengefaßt, welche als Bezeichnungen die in den Hauptrechnungen aufgeführten Sachgebiete führen. Innerhalb der Kontengruppe für die Ausgaben der Betriebsrechnung findet weiterhin eine Unterteilung statt, je nachdem es sich um den Aufwand der Betriebsführung oder um Ausgaben für die Vorhaltung der Betriebsrechnung handelt. Man hat demnach folgende Kontengruppen zu unterscheiden:

A. bezüglich der Einnahmen:
1. die Einnahmen-Sammelkonten der Betriebsrechnung
2. die Einnahmen-Sammelkonten der Vermögensrechnung

B. bezüglich der Ausgaben:
1. die Ausgaben-Sammelkonten A } der Betriebsrechnung
2. die Ausgaben-Sammelkonten B } der Betriebsrechnung
3. die Ausgaben-Sammelkonten C der Vermögensrechnung.

222) Die Einnahmen-Sammelkonten.

222 a) Die Einnahmen-Sammelkonten der Betriebsrechnung.

Nach der Einteilung der Einnahmen der Betriebsrechnung in 4 Einnahmearten liegen der Uebersicht über die Einnahmen der Betriebsrechnung 4 Konten zugrunde. Diese Konten umfassen die verschiedenen Titel der Betriebsrechnung, die teilweise unverändert und teilweise summarisch in diese Konten überführt werden müssen. Sowohl die Schlußsumme des Kontos Personen- und Gepäckverkehr als auch des Kontos Güterverkehr (hier Titelkonten) kann ohne weitere Behandlung aus den Kasse- und Abrechnungskonten auf den Uebersichtskonten oder Konten der Vorsammlung übernommen werden. Zum Zwecke der Darstellung des Sammelkontos „Sonstige Einnahmen" dagegen ist eine Zusammenfassung erforderlich, da es die auf den Titeln 3—7 verbuchten Beträge umfaßt, welche die Einnahmen aus der Ueberlassung von Bahnanlagen und Leistungen für Dritte, der Ueberlassung von Fahrzeugen, der Erträge aus Veräußerungen (z. B. Verkauf von Stoffen, Abgabe von Gas usw.) und den Einnahmen verschiedener Art (z. B. Telegrammgebühren, Ruhegehaltskassenbeiträge, Zinsen, Pacht und Mietzinsen usw.) zum Gegenstand haben. Das vierte Konto „rechnungsmäßige Einnnahmen" kann wiederum ohne besondere Manipulation die auf Titel 7 verrechneten Beträge übernehmen, die sich aus Einnahmen aus Baudienstgut und Bauzinsen zusammensetzen. Diese Einnahmekonten brauchen bei den GDW nicht alle geführt zu werden, da bei ihnen die Verkehrseinnahmen keine Rolle spielen. Bei den Werkdirektionen kommen daher nur die beiden folgenden Konten als Vorsammelkonten vor:

Konto III Sonstige Einnahmen
Konto IV Rechnungsmäßige Einnahmen.

Der Abschluß der beiden Konten erfolgt durch Uebertragung der Endbeträge auf die Abschnitte III und IV (Einnahmen der Betriebsrechnung) des Hauptabschlußkontos (Hauptrechnung) Betriebsrechnung.

222 b) Die Einnahmen-Sammelkonten der Vermögensrechnung.

Entsprechend der formularistischen Gestaltung der Buchhaltung werden analog zu den Konten der Betriebsrechnung Einnahme-Sammelkonten der Vermögensrechnung geführt. Auch diese dienen der Vorsammlung der Einnahmen zum Zwecke der Uebertragung in die Schlußrechnung. In Betracht kommen für die Bildung der Konten die Titel der Vermögensrechnung des Kapitels I.[1]) Als Konten liegen somit der Buchhaltung der GDW wie auch der örtlichen Direktionen folgende Konten zugrunde:

Konto I Erlös aus dem Verkauf von Grundstücken (Titel 1 W)
Konto II Baukostenzuschüsse Dritter (Titel 2 W)
Konto III Unentgeltlich übereignete Grundstücke und Anlagen (Titel 3 W)
Konto IV Sonstiges (Titel 4 W).

Die Verbuchung von den Titelkonten auf diese Uebersichtskonten oder Sammelkonten bietet keine wesentlichen Probleme. Der Abschluß erfolgt durch Ueberführung der Schlußsummen der Konten in die Anlagezuwachsrechnung, wo sie als Einnahmearten in der obigen vierfachen Unterteilung eingetragen werden.

333) Die Ausgaben-Sammelkonten.

333 a) Die Ausgaben-Sammelkonten der Kontengruppe A.

Die Kontengruppe A, die ihren konkreten Ausdruck in der Nebenrechnung A findet, umfaßt die Konten Bad, Baw, Lof und Zub.[2]) Auf ihnen wird der auf den Verrechnungsstellenkonten Titel 1 und 4, 5—12, 13 Ziffer 1[1], 2 u. 3 und 16—19 verbuchte Aufwand eingetragen, soweit er in die obigen Zusatzkonten übernommen wurde. Sie geben ihre Endbeträge an das Hauptabschlußkonto I (Betriebsrechnung) unverändert ab.

Da die GDW mit der Betriebsführung nichts zu tun haben, entfallen die Zusatzbuchungen der vorerwähnten Art und somit auch die Führung der Sammelkonten der Kontengruppe A.

333 b) Die Ausgaben-Sammelkonten der Kontengruppe B.

Auf diesen Konten werden sämtliche Kosten (direkte und indirekte) gesammelt, die die Sachgebiete Urb, Erb, Beb, Nab, Urf, Erf, Bef,

---

1) Vergl. Röbe, Die Anpassung der Vermögensrechnung an die Fobu, in Erläuterungen zur Dienstvorschrift über die Fortbildung der Buchungsordnung, a. a. O., Seite 61 ff., vergl. auch Fobu (Vorschrift), § 1, Absatz 3 b, Seite 10, § 27, Absatz 3 b und Anlage 18, Vorbemerkungen, Ziffer 2, Seite 127.

2) Ueber die Bedeutung der Abkürzungen siehe Seite 191.

Naf betreffen. Da die Unterhaltungs- und Erneuerungsarbeiten an den Bahnanlagen bei den GDW als Gemeinkosten zu verbuchen sind, werden die Kosten schon bei dem W-Zwischenkonto als Gemeinkosten behandelt und dort von der Habenseite auf die Sollseite gebucht, sodaß eine weitere Behandlung in Form einer Ueberführung in die Nebenrechnung B nicht möglich ist. Ebenfalls entfallen bei den GDW die Konten Urf, Erf, Bef und Naf, denn die Kosten der Fahrzeugarbeiten belasten die GDW wohl haushaltsmäßig, finanztechnisch aber werden sie den örtlichen Reichsbahndirektionen bezw. dem RZA angerechnet. An Konten bleiben deshalb für die GDW die Konten Beb und Nab übrig. Auf ihnen werden aus dem Zwischenkonto die Werkkosten für die Fertigung wie auch die Gemeinkosten für die Vorhaltung der Bahnanlagen, soweit die Sachgebiete (Konten) Betriebsentwicklung und Neubau in Betracht kommen, verbucht und die direkten Kosten aus den Zusatzkonten Beb und Nab in die Nebenrechnung (Konto B) übernommen. Die beiden Konten Beb und Nab werden sodann aufaddiert und die Ergebnisse in gleicher Unterteilung nach Ausgabenarten auf die Ausgabenseite der Anlagezuwachsrechnung überführt. Soweit bei den örtlichen Direktionen die Konten Urb und Erb einzurichten sind, findet der Abschluß dieser Konten über die Betriebsrechnung statt.

333 c) Die Ausgaben-Sammelkonten der Kontengruppe C.

Die Ausgaben-Sammelkonten der Kontengruppe C dienen der Verbuchung der direkten und indirekten Kosten der Arbeiten sowie der Ausgaben für die Vermögensrechnung. In Betracht kommen die Konten Erb, Beb, Nab, Erf, Bef, Naf. Auch hier müssen die Erneuerungskosten bei den GDW als Gemeinkosten auf dem W-Zwischenkonto verbucht werden, sodaß für die GDW, da die Kosten der Fahrzeugleistungen die GDW-Bezirke finanztechnisch nicht belasten, nur 2 Konten in Betracht kommen. Es sind dies die Konten Beb und Nab. Diese Sammelkonten empfangen die direkten Kosten aus den Ausgabetitelkonten und die indirekten Kosten aus der W-Zwischenrechnung. Soweit bei den örtlichen Direktionen die Konten Erb und Erf zu führen sind, erfolgt der Abschluß über die Betriebsrechnung des Hauptabschlußkontos, während die Ergebnisse der Konten Beb, Nab, Bef und Naf auf das Hauptabschlußkonto Anlagezuwachsrechnung zu verbuchen sind. Bei den GDW kommt indessen lediglich ein Abschluß der Konten Beb und Nab in Frage. Ihre Endbeträge werden dem Anlagezuwachskonto belastet.

55) Die Hauptabschlußkonten.

Die Hauptabschlußkonten, auf denen die direkten und indirekten Kosten sowie die Einnahmen aus den Einnahmen- und Ausgabensammelkonten verbucht werden, haben die Aufgabe, durch Gegenüber-

stellung der Einnahmen und Ausgaben den monatlichen Erfolg bezw. Ueberschuß festzustellen. Sie zerfallen entsprechend der Formulargestaltung in zwei Konten, in das Konto Betriebsrechnung und das Konto Anlagezuwachsrechnung. Das erstere dient der Darstellung des betrieblichen Aufwands und Erlöses bezw. der Einnahmen und Ausgaben, die für den Bezirk anfallen. Das Konto Anlagezuwachsrechnung hingegen nimmt alle Ausgaben auf, welche eine Vermehrung des von der DRG übernommenen Reichsbahnvermögens bedeuten, und verbucht diejenigen Einnahmen, welche in Verfolg der Vermögensverwaltung erzielt werden und, wie aus ihrer buchhalterischen Behandlung bei den Direktionsbezirken geschlossen werden muß, dem deutschen Reich als Eigentümer der Bahnanlagen zustehen. Auch hier könnte man geneigt sein, hinter den einzelnen Posten der beiden Rechnungen Unterkonten zu vermuten. Allein die strenge Geschlossenheit und die Bedeutung der Betriebs- und Vermögensrechnung läßt trotz der späteren Verwendung für die Aufstellung des endgültigen Abschlusses (die Wirtschaftsübersicht) jeden Zweifel schon im Keime ersticken. Mit anderen Worten, die Konten Betriebsrechnung und Vermögensrechnung zerfallen nicht in verschiedene Unterkonten bezw. setzen sich nicht aus solchen zusammen, sondern die Werte bei den einzelnen Ziffern sind nichts anderes als Einnahme- und Ausgabeposten der beiden Konten. Die Konten Betriebs- und Anlagezuwachsrechnung weisen entsprechend dem eingangs[1]) angeführten Gliederungsprinzip folgende Unterteilung der Einnahmen und Ausgaben auf:

A. Betriebsrechnung.

a) Einnahmen.

I. Personen- und Gepäckverkehr
II. Güterverkehr
III. Sonstige Einnahmen
IV. Rechnungsmäßige Einnahmen

b) Ausgaben.

I. Ausgaben für die Betriebsführung:
 1. Bahnhofs- und Abfertigungsdienst
 2. Bahnbewachungsdienst
 3. Lokomotivfahrdienst
 4. Zugbegleitdienst

II. Ausgaben für die Unterhaltung:
 1. Unterhaltung der Bahnanlagen
 2. Unterhaltung der Fahrzeuge

[1]) Vergl. meine Ausführungen auf Seite 132.

III. Ausgaben für die Erneuerung:
1. Erneuerung der Bahnanlagen
2. Erneuerung der Fahrzeuge.

B. Anlagezuwachsrechnung.

a) Einnahmen.

I. Verkauf von Grundstücken
II. Baukostenzuschüsse Dritter
III. Unentgeltlich übereignete Grundstücke und Anlagen
IV. Sonstiges

b) Ausgaben.

I. Ausgaben für die Betriebsentwicklung:
1. Betriebsentwicklung der Bahnanlagen
2. Betriebsentwicklung der Fahrzeuge
II. Ausgaben für den Neubau:
1. Neubau der Bahnanlagen
2. Neubau der Fahrzeuge.

Für die GDW kommen selbstverständlich nicht alle oben aufgeführten Einnahmen- und Ausgabenarten in Betracht, da sie keine Verkehrsleistungen hervorzubringen haben. Bei der Betriebsrechnung entfallen daher die Posten, welche sich mit den Verkehrsleistungen befassen, sodaß lediglich für die

3. sonstigen Einnahmen und
4. rechnungsmäßigen Einnahmen

Beträge auszuwerfen sind. Die Ausgabenposten der Betriebsrechnung fehlen vollends, da bei den GDW keine Posten der Betriebsführung in Frage kommen, und die auf Urb und Erb entfallenden Beträge als Gemeinkosten auf dem W-Zwischenkonto bereits verbucht werden.

Das Anlagezuwachskonto der GDW weist die gleichen Einnahmeposten auf wie das der örtlichen Direktionen. Es umfaßt demnach die Einnahmen aus:

1. Verkauf von Grundstücken
2. Baukostenzuschüssen Dritter
3. Unentgeltlich übereigneten Grundstücken und Anlagen und
4. Sonstiges.

Für die Ausgaben kommen dagegen nur die Posten:

1. Betriebsentwicklung der Bahnanlagen und
2. Neubau der Bahnanlagen

in Betracht.

Die Einnahmen der Betriebsrechnung werden aus den Uebersichtskonten des vorigen Abschnitts direkt auf die Einnahmeseite der Betriebsrechnung übernommen. In gleicher Weise erhält das Konto Anlage-

zuwachsrechnung seine Werte aus den Einnahme-Sammelkonten der Vermögensrechnung. Die Ausgaben für Betriebsentwicklung und Neubau der Bahnanlagen stammen sowohl aus dem Ausgaben-Sammelkonto B [1]) als auch aus dem Ausgaben-Sammelkonto C. Damit sind die Abschlußbuchungen nach der Fobu erschöpft. Das bedeutet aber nicht, daß die Hauptrechnungen als endgültige Abschlüsse der Direktionsbuchhaltung überhaupt anzusehen sind, denn die Ergebnisse der Hauptrechnungen werden in der nachfolgend behandelten Abschlußbuchhaltung der Abrechnungsvorschrift 3 als Unterlage für die Erstellung der Wirtschaftsübersicht, welcher die Funktion der Erfolgsrechnung des Bezirks zuerkannt wird, verwertet.

Der Aufbau und Inhalt zeigt, daß die beiden Konten trotz großer Aehnlichkeit mit dem in der Doppik üblichen Fabrikationskonto nicht identisch sind, da der Aufwand für andere Stellen und Dritte ebensowenig in voller Höhe erscheint wie die Einnahmen. Auch stellen sie zusammen nicht das Gewinn- und Verlustkonto des Direktionsbezirks dar. Denn dafür ist die Gliederung und der materielle Inhalt teilweise zu weitgehend und teilweise zu beschränkt. Ueberdies erfolgt die endgültige Gegenüberstellung des Aufwands und Erlöses in einer anderen, in der Abschlußbuchhaltung zu besprechenden Rechnung (Wirtschaftsübersicht). Die Konten Betriebs- und Anlagezuwachsrechnung haben demnach nur den Charakter von Erfolgskonten, welchen die Aufgabe zufällt, den Aufwand und Erlös, wie er sich aus den Buchungen der Hauptkasse ergibt, darzustellen. Sie sind je für sich als Spezialerfolgskonten zu werten, denn das Konto Betriebsrechnung weist die den Betrieb als solchen be- und entlastenden Einnahmen und Ausgaben nach, während das Konto Anlagezuwachsrechnung getrennt von dem ersteren die das Anlagevermögen vermehrenden bezw. vermindernden Ausgaben und Einnahmen darstellt.

3. Die Bücher der Hauptkassenbuchhaltung.

a) Einführung.

Die Durchführung des Kontenplans erfolgt in den sogenannten Kassenbüchern der Hauptkassenbuchhaltung, deren Zahl durch die Einführung der Vorschrift über die Fortbildung der Buchungsordnung (Fobu) im Jahre 1930 außerordentlich vermehrt wurde. Diese Ausweitung wurde deshalb notwendig, weil in die Hauptkassenbuchhaltung das Gebiet des Abrechnungswesens einbezogen wurde und weiterhin eine Anzahl von Büchern für die Erledigung der ihr in der Fobu weiter zugedachten Aufgaben geschaffen werden mußte. Trotz der Vereinheitlichung der Buchführung richtete man aber mit Rücksicht auf das

[1]) Vergl. hierzu Geller, Die Neugestaltung des Titels 14 der Betriebsrechnung, in Erläuterungen der Dienstvorschrift über die Fortbildung der Buchungsordnung, Seite 26 ff. und Fobu (Vorschrift), a. a. O., § 2, Absatz 2b und c, Seite 11/12.

Detaillierungsbedürfnis und aus Gründen der Vergleichbarkeit mit den Ergebnissen der früheren Buchführung verschiedene Arten von Büchern ein. Es sind dies:

1. die „Kassen"-Bücher
2. die Bücher des kassenabrechnungsmäßigen Abrechnungsverkehrs
3. die Beibücher für die Aufteilung der Ausgaben für die Sachgebiete, die Gemeinkosten und „Verschiedenes"
4. die Hilfsbücher
5. die Einnahme-Ueberſichten
6. die Nebenrechnungen
7. die Hauptrechnungen.

Die „Kassen"-Bücher verbuchen die kassenmäßigen Einnahmen und Ausgaben, wie sie bei den „Kasse"-Konten bereits besprochen wurden. Sie werden ergänzt durch Handbücher und Beibücher, welche der weiteren Detaillierung dienen oder denen besondere Kontrollfunktionen übertragen sind. In den Büchern des kassenabrechnungsmäßigen Abrechnungsverkehrs finden die aus dem Abrechnungsverkehr mit den übrigen RBDen und dem RZA, der früher in der „Wirtschaftsabrechnung" zur Darstellung gelangte, hervorgehenden Einnahmen- und Ausgabenbuchungen ihren konkreten Niederschlag. Die Trennung der Bücher in „Kassen"-Bücher und Kassenabrechnungsbücher verfolgt den Zweck, die Zahlenergebnisse der früheren Bücher zu erhalten, weil man im Falle des teilweisen Mißlingens der praktischen Durchführung bei Einführung der neuen Buchführung die früheren Kassenzahlen vorsorglich zur Hand haben wollte. Außerdem wollte man, bevor man eine endgültige Verschmelzung durchführte, hinsichtlich der neuen Buchhaltungsbestandteile erst Erfahrungen sammeln und die neue Buchhaltung Vergleichen mit den früheren Zahlenergebnissen nutzbar machen. Schließlich war die restlose Vereinigung auch nur möglich, wenn die im Wirtschaftsplan zu veranschlagenden Einnahmen und Ausgaben diejenigen der Bezirksabrechnung mitumfassen. Eine solch große Umwälzung im Rechnungswesen der DRG wollte man aber anscheinend vermeiden. Die unter Nr. 3 vermerkten Beibücher sind nicht obligatorisch, da die in ihnen vorzunehmenden Zusatzbuchungen auf die Sachgebiete nur dann in besonderen Büchern zu erfolgen haben, wenn die Ueberſichtlichkeit durch die in den Handbüchern ebenfalls erlaubten Zusatzbuchungen nicht gewährleistet ist. Besondere Bücher bestehen wieder für die Darstellung der Zwischen- und Hilfskonten, die als Hilfsbücher im Sinne der Reichsbahnbuchführung anzusprechen sind. Die Ueberſichten über die Einnahmen, welche der Sammlung der Einnahmen der Betriebs- und Vermögensrechnung dienen, die Nebenrechnungen, in welchen die Ausgaben für die Zwecke der Hauptrechnungen nach bestimmter Ordnung

gesammelt werden und die Hauptrechnungen, die als Abschluß zu werten sind, werden in Listen geführt, die funktionell den Büchern gleichzuerachten sind.

b) Die „Kassen“-Bücher.

Die „Kassen“-Bücher verbuchen alle Einnahmen und Ausgaben, die den Bezirk direkt belasten, sowie diejenigen, welche von und für andere Direktionen geleistet werden und mit diesen kassenmäßig abzurechnen sind. In ihnen kommen weiterhin die hinterlegten und für Rechnung der Wohlfahrtseinrichtungen eingezogenen und vereinnahmten Gelder, sowie der gesamte Verkehr mit den untergebenen Werken und der übergeordneten Kasse des Reichsbahnzentralamts zur Darstellung. Je nach den Aufgaben der einzelnen Bücher teilt man sie in: 1. das Hauptbuch des Rendanten, welches wie ein Journal die Kontrolle der Eintragungen in den übrigen Büchern auszuüben vermag und die Ergebnisse der alten Kassenbuchführung summarisch auf „Kasse“-Konten ausweist, 2. das Kassenbuch des Kassierers, das den durch die Kasse laufenden Geldverkehr verbucht und zur Kontrolle der ordentlichen Kassenführung von dem Kassierer zu führen ist, 3. die Handbücher, welche die Hauptbuchkonten weiter zergliedern und nach Einzelbeträgen buchen, und 4. die Beibücher, die zur ausführlicheren Darstellung der in den Kassenbüchern verbuchten Einnahmen und Ausgaben berufen sind.

aa) Das Hauptbuch des Rendanten.

Das Hauptbuch des Rendanten unterscheidet sich von den folgenden Büchern dadurch, daß es von dem Rendanten persönlich geführt wird und die Einnahmen und Ausgaben chronologisch, jedoch summarisch und auf sogenannten „Konten“ verbucht werden. Die buchtechnische Durchführung erfolgt indessen nicht in einem Buche, sondern in zwei Büchern, dem Einnahmehauptbuch und dem Ausgabehauptbuch. Der Bezeichnung entsprechend werden die Einnahmen im Einnahmehauptbuch und die Ausgaben im Ausgabehauptbuch eingetragen, wobei zu bemerken ist, daß hier unter Einnahmen und Ausgaben tatsächliche Kasseneinnahmen und -ausgaben zu verstehen sind. Die Gliederung ist in beiden Büchern die gleiche. Zunächst sind in ihnen Vorspalten eingerichtet, welche die laufende Nummer, das Datum, die Nummer des Kassenbuches, Name und Wohnort des Empfängers bezw. Einzahlers, den Gegenstand der Einnahme bezw. Ausgabe aufnehmen. Die Einnahmen- wie die Ausgabeseiten werden weiter eingeteilt in das sogenannte Zahlblatt und in die Buchhaltereikonten. Das Zahlblatt ist dazu bestimmt, die Einnahmen und Ausgaben in ihrer tatsächlichen Form zur Darstellung zu bringen. Es wird untergeteilt in die Spalten „Bar“, „durch Anrechnung“, „in Wertpapieren“. In der Spalte „Bar“ werden sämtliche Einnahmen bezw. Ausgaben verbucht, welche entweder in Bargeld, durch Postscheckzahlungen und Banküberweisungen usw.

geleistet werden, mit anderen Worten, es wird sowohl der reine Kassenverkehr als auch der bankmäßige Zahlungsverkehr dargestellt. In der Spalte „Anrechnung" werden alle diejenigen Beträge aufgenommen, denen, sofern es sich um Einnahmen handelt, Ausgaben der RAW gegenüberstehen und umgekehrt. Die Verbuchung erfolgt in diesen Spalten auf der Einnahmenseite wie auf der Ausgabenseite in gleichen Beträgen, da ja immer nur soviel Einnahmen als Ausgaben abgerechnet werden können als tatsächlich erzielt und verwendet worden sind. Demgemäß sind immer vier Buchungen vorzunehmen, und zwar die beiden Buchungen in der Einnahme- und Ausgabespalte „durch Anrechnung" und die beiden der Verteilung der angerechneten Beträge auf den entsprechenden Buchhaltereikonten dienenden Eintragungen. Das Konto „in Wertpapieren" hat heute fast keine Bedeutung mehr, da Leistungen in Wertpapieren kaum noch vollzogen werden. Als Buchhaltereikonten kommen die früher besprochenen „Kasse"-Konten in Betracht. Die Konten der Hauptbücher sind Sammelkonten, deren weitere Untergliederung in den Handbüchern vorgenommen wird. So werden z. B. das Konto Pfand- und Verwahrgelder, das Abrechnungskonto, das Konto Betriebsrechnung als Sammelkonten im Hauptbuch geführt, während die Unterkonten z. B. das Abrechnungskonto mit anderen Hauptkassen und das Abrechnungskonto mit der Zentralkasse in besonderen Handbüchern dargestellt werden. Die Einnahmen- und Ausgabenseiten haben keineswegs denselben Charakter wie die Soll- und Habenseiten der Konten der doppelten Buchführung, vielmehr entsprechen den Einnahmen der Kasse auch solche auf den Konten, und die Einnahmenseiten werden einheitlich links und die Ausgabenseiten rechts geführt. Demnach kann man auch nicht von Belasten und Erkennen der Konten sprechen, zumal Einnahmen auf dem Zahlblatt Einnahmen auf den Buchhaltereikonten entsprechen und umgekehrt. Um die Zahl der Buchungen herabzudrücken, können in den Hauptbüchern summarische Verbuchungen vorgenommen werden. Dies geschieht mit Hilfe von sogenannten Buchungszusammenstellungen, in denen die Buchungsposten einzeln aufgeführt sind und die Summe dieser gebildet wird, um die Einzelbeträge in einem Posten verbuchen zu können. Die Buchungszusammenstellungen sind deshalb nicht in den Buchhaltereien, sondern als Belegstücke des Hauptbuches aufzubewahren. Bezüglich des Abschlusses und der Offenhaltung der Bücher über das Geschäftsjahr hinaus verweise ich auf den Abschnitt „Abschlüsse der Hauptkassenbuchführung".

bb) Das Kassenbuch des Kassierers.

Das Kassenbuch dient der Aufnahme der Einnahmen und Ausgaben der Kasse und hat somit die Aufgabe, die Geschäftsführung des Kassierers auf ihre Ordnungsmäßigkeit hin zu kontrollieren und den jeweiligen Bestand festzustellen. Die Verbuchung erfolgt chronologisch

auf Grund des tatsächlichen Eingangs bezw. tatsächlichen Auszahlung in einem einzigen Buche, in dem die Einnahmen und Ausgaben eingeteilt sind in solche „in bar“ und „in Wertpapieren“. Da die Spalten des Kassenbuchs den im Hauptbuch des Rendanten eingerichteten Zahlblattkonten „bar“ und „in Wertpapieren“ entsprechen, so ist eine Abgleichung zwischen beiden möglich und wird tatsächlich auch täglich zur Kontrolle des Kassenbestandes durchgeführt.

cc) Die Handbücher.

Die auf den Konten des Hauptbuchs summarisch verbuchten Einnahmen und Ausgaben sind selbstverständlich buchmäßig nach Einzelbeträgen zu behandeln und eventuell nach bestimmten Gesichtspunkten in Untergruppen, welche Unterkonten zu repräsentieren vermögen, zusammenzufassen. Dies geschieht in sogenannten Handbüchern, denen neben der Buchung der Einzelposten noch die weitere Aufgabe zufällt, die Einnahmen oder Ausgaben oder beide zusammen gruppenweise darzustellen. Die Verbuchung der Einzelbeträge geht aber nicht immer so weit, daß jeder Einzelposten in den Handbüchern verrechnet wird, sondern es werden auch hier mitunter Sammelbuchungen für bestimmte Einnahmen- und Ausgabenkategorien vorgenommen. So werden beispielsweise die Gehälter der Beamten in dem zuständigen Handbuch nicht einzeln, sondern summarisch eingetragen und die Einzelbeträge in sogenannten Nebenmanualen festgehalten, um den Umfang der Handbücher zu verringern und damit die Uebersichtlichkeit zu erhöhen. Soweit Unterkonten dargestellt werden sollen, geschieht dies durch besondere Bücher oder entsprechende Gruppierung der Eintragungen in den Handbüchern. So wird je ein besonderes Handbuch für die Verbuchung des Abrechnungsverkehrs der Hauptkasse mit den anderen Hauptkassen und mit dem Reichsbahnzentralamt geführt. Ferner werden die Handbücher der Betriebs- und Vermögensrechnung für die einzelnen Titel angelegt, und es wird in ihnen nach Ziffern und Unterziffern verbucht, die man ebenfalls als Repräsentanten von Unterkonten ansprechen kann. Hierbei ist es für die Einrichtung besonderer Handbücher der letzteren Art nicht ohne Belang, wie die Trennung durchgeführt wird, denn je nach der Zusammenfassung verschiedener Titel, Ziffern und Unterziffern ändert sich die Zahl der in ihnen für die Verteilung auf die Sachgebiete einzurichtenden Zusatzspalten (Zusatzkonten) und erhöht oder vermindert sich die Uebersichtlichkeit. Will man diesem Gesichtspunkt Rechnung tragen, so empfiehlt es sich, die Handbücher nach folgenden Titeln, Ziffern und Unterziffern zu trennen, die ich der Einfachheit halber nachstehend in drei Gruppen wiedergebe.[1])

Die erste Gruppe umfaßt die Ausgabentitel 1, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13 Ziffer 1[1], Ziffer 2 u. 3, 16, 17, 18, 19 und 20, auf

[1]) Vergl. hierzu auch den der Fobu beigefügten Uebersichtsplan.

welchen die Gemeinkosten verrechnet werden. Da die Ausgaben in der W-Rechnung, „soweit die persönlichen und sächlichen Gemeinkosten (Werkkosten) in Betracht kommen, statt nach Sachgebieten nach den einzelnen Reichsbahnausbesserungswerken zu trennen" sind, „um eine Abgleichung der Ausgaben mit den von den Reichsbahnausbesserungswerken in die Auftragsabrechnung nach BVW hineingenommenen Werkkosten durchführen zu können"[1]), so sind lediglich Zusatzspalten für die einzelnen Werke einzurichten. Daneben ist außerdem eine Spalte „Ver" für die Fälle zu führen, „wo eine Trennung auf den Belegen nach Reichsbahnausbesserungswerken nicht möglich war".[2]) Unter diesen Titeln befindet sich auch der für die Vereinnahmung der Gemeinkosten bestimmte Titel 16 Ziffer 2². Dieser Titel hat insofern Bedeutung, als auf ihm die Gemeinkosten durch Ausgabenabsetzung vereinnahmt werden, die für die Einzelkosten aufkommen und mit Hilfe fester Zuschlagssätze zu berechnen sind. Die Nachprüfung der Angemessenheit der Zuschlagssätze wird aber nicht auf diesem Titel vorgenommen, sondern in der noch zu besprechenden Zwischenrechnung.

Die zweite Gruppe setzt sich aus den Titeln 13 Ziffer 1², 14 Ziffer 1 u. 2, 14 Ziffer 3 u. 4, 15 Ziffer 1⁴ᵇ und 15 Ziffer 2 u. 3 zusammen, auf welchen die Ausgaben für Unterhaltungs- und Erneuerungsarbeiten sowie solche für Betriebsentwicklung und Neubau verrechnet werden. Infolgedessen sind für die Verteilung der Werte dieser Titel auf die Sachgebiete Urb, Erb, Beb und Nab in den Handbüchern Zusatzspalten einzurichten, sofern nicht aus Gründen der Uebersichtlichkeit vorgezogen wird, die Ausscheidung in besonderen Beibüchern vorzunehmen.

Die dritte Gruppe wird durch das Handbuch des Ausgabentitels 15 W (Fertigung) gebildet. In ihm werden die Beträge für die Unterziffern 1, 2, 3a, 3b u. 4a der Ziffer 1 des Titels 15 W verbucht. Da es sich hier um direkte Kosten handelt, die zum größten Teil in die Handbücher anderer Hauptbuchkonten oder anderer W-Titel umzubuchen sind, was durch Ausgabeabsetzung auf den Unterziffern der Ziffer 1 des Titels 15 W geschieht, so verbleiben bei richtiger Verrechnung in dem Handbuch nur noch die Ausgaben für die Kleinarbeiten und Buchungsnummer 0 übrig. Zusatzspalten sind nicht notwendig, denn die restlichen Ausgaben können durch Abgleichung der Ausgaben mit den Ausgabeabsetzungen ermittelt und auf die W-Hilfsrechnung übertragen werden. Die praktische Verbuchung beschränkt sich allerdings nicht auf die Uebertragung der Differenz, sondern die in dem Handbuch verbuchten Ausgaben und Ausgabenabsetzungen werden in voller Höhe auf die Ausgabenseite der W-Hilfsrechnung übernommen und dort die Differenz zwischen beiden ermittelt. Ergibt sich hierbei,

---

[1]) Fobu, a. a. O., Abschnitt III, Kassenvorschriften, § 22, Absatz 3, Seite 29.
[2]) Ebenda.

daß die Differenz zwischen den Ausgaben und Ausgabenabsetzungen größer ist als die Summe der in der Auftragsabrechnung der Werke ermittelten Einzelkosten bei Buchungsnummer 0 und der Kleinarbeitsaufträge, so sind die Unterschiede aufzuklären.

Bezüglich der äußeren Form unterscheidet man Handbücher, welche sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben aufnehmen und solche, welche nur Einnahmen oder Ausgaben berücksichtigen. Man nennt die ersteren einfache Handbücher. Als solche werden z. B. geführt, das Vorschuß-, Nebenfonds-, Pfandgelder-, Verwahrgelder- und das Abrechnungshandbuch. Die Einrichtung der Handbücher ist selbstverständlich nach dem Objekt und nach den Bedürfnissen verschieden. So sind andere Angaben über die Einnahmen und Ausgaben der Betriebsverwaltung zu machen als über diejenigen in dem Handbuch über die Wertpapiere, in welch letzterem z. B. die Stückzahl, die Gattung, Zinssatz, Jahrgang, Reihe, Buchstabe, der Anschaffungskurs, der Nennwert usw. aufgeführt werden müssen. Mit Ausnahme derjenigen Handbücher, welche die Einnahmen und Ausgaben zusammen verbuchen, sind die Handbücher zur sofortigen Verwendung für den Jahresabschluß eingerichtet. Die Verbuchung erfolgt nach Soll- und Istbeträgen. Auf Grund einer Anweisung wird der Sollbetrag jeweils in das betreffende Handbuch eingetragen und der Istbetrag in dem Monat verbucht, in dem die Auszahlung für die zum Soll gestellte Ausgabe erfolgt. Da es sich mitunter um fortlaufende Zahlungen handelt, sind die Handbücher mit 12 Monatsspalten versehen, sodaß bei monatlichen Aus- oder Einzahlungen die Istbeträge eingetragen werden können. Für Abschlußzwecke werden die Beträge im Soll nach Verrechnungsstellen eingetragen, wohingegen die Istbuchungen nach erfolgter Zahlung aller Verrechnungsteilbeträge in einer Summe einzutragen sind. Demnach werden für denselben Betrag vier Buchungen notwendig, die obigen zwei (Soll und Ist) auf dem „Zahlblatt" und die beiden letzteren Soll- und Istbuchungen für die Zwecke des Abschlusses. Diese Verbuchung ist aber nicht in den Handbüchern vorzunehmen, in denen sowohl die Ausgaben als auch die Einnahmen verbucht werden. Der Abschluß der zu den Hauptbuchkonten gehörigen Handbücher muß im einzelnen, oder, falls mehrere Handbücher für ein Konto zu führen sind, diese zusammen die gleichen Beträge ergeben wie die dazugehörigen Hauptbuchkonten.

aa) Die Beibücher.

Zur Ergänzung und näheren Erläuterung der einzelnen Kassenbuchungen sowie zur Kontrolle bestimmter Vorgänge werden sogenannte Beibücher geführt. Die Einrichtung und Zahl dieser Bücher wird nach Bedarf vorgenommen. In der Hauptsache sind diese Beibücher zur Detaillierung des Kassenbuches bestimmt, sodaß die Mehrzahl dieser

Bücher die Eintragungen in das Kassenbuch ergänzen. Alle mit den Zügen eingehenden geldwerten Sendungen werden in einem „Zugeingangsbuch" eingetragen. In diesem sind fortlaufend unter dem Datum des Eingangs die Absender sowie die Anzahl der Sendungen zu vermerken und in einer besonderen Spalte auf die betreffende Nummer des Einnahme-Hauptbuchs des Rendanten hinzuweisen. Eine besondere Inhaltsspalte gibt an, welche Beträge in bar und welche in Form von Belegen eingehen. In gleicher Weise wie das Zugeingangsbuch wird, jedoch mit entgegengesetzten Benennungen der einzelnen Spalten, ein „Zugausgangsbuch" geführt. Als weiteres Beibuch kommt das „Posteingangsbuch" in Betracht, das ebenfalls unter laufender Nummer chronologisch die Eintragungen aufnimmt. In diesem Buch wird der Absender, Absendeort, das Gewicht und schließlich der Betrag eingetragen, dessen Aushändigung der Postbeamte in einer besonderen Spalte bescheinigt. Das Posteingangsbuch sieht weiterhin Spalten für das Porto, den Einsender, sowie den Nettobetrag der Postanweisungen und den Inhalt der Wertsendungen vor. Die Nummern der Eintragungen in dem Einnahmehauptbuch werden ebenfalls in einer besonderen Spalte vermerkt und seitens des Rendanten oder des Kassierers der Empfang bestätigt. In diesem Buch werden nicht nur die von Schuldnern eingezahlten Beträge vermerkt, sondern auch diejenigen Sendungen, die infolge Unbestellbarkeit wieder an die Hauptkasse zurückgelangen. In dem „Scheckeingangsbuch" werden alle eingehenden Schecks mit kurzer Angabe des Scheckinhalts eingetragen, vordem diese Schecks in dem Kassenbuch selbst verbucht werden. Das „Beibuch über fortlaufende Einnahmen" wird für alle nicht speziell bezeichneten fortlaufenden Einnahmen geführt und repräsentiert, soweit es in einer Restspalte am Schlusse des Jahres die Einnahme-Rückstände und auf das nächste Jahr übergehende Eingänge aufnimmt, ein transitorisches Konto. Die Sollbuchung geschieht wie bei den Handbüchern, mit denen dieses Beibuch formell in jeder Hinsicht übereinstimmt, auf Grund einer Kassenanweisung. Die Istbuchungen werden, da meist periodisch sich wiederholende Einnahmen in Frage kommen, ebenfalls in derselben Weise vorgenommen wie bei den Handbüchern, d. h. in den Monaten, in denen die Zahlungen erfolgen, werden die eingehenden Beträge verbucht, weshalb für die Istbuchungen in den einzelnen Monaten besondere Monatsspalten vorgesehen sind. Für die „fortlaufenden Ausgaben" wird ebenfalls ein Beibuch geführt, dessen Gliederung in analoger Weise wie im Beibuch über fortlaufende Einnahmen vorgenommen ist. Alle in der Hauptkasse aufbewahrten Zahlungsmittel werden im „Geldschreibbuch", das die täglichen Zu- und Abgänge aufnimmt, vermerkt.

Dieses Buch dient hauptsächlich der Kontrolle, die sowohl von dem Rendanten wie von dem Kassierer vorgenommen werden kann.

Die Zugänge werden durch die Unterschrift des Rendanten bestätigt, die Abgänge durch die Unterschrift des Kassierers. Die Buchungen erstrecken sich auf das Datum, die Art der Veränderung des Bestandes, die Art der inländischen Zahlungsmittel, sowie die in deutscher Währung umgerechneten ausländischen Geldmittel, die Bank- und Postscheckguthaben und schließlich die Unterschrift. Alle anderen von der Kasse verwalteten Werte, wie z. B. Bürgschaftsurkunden, werden im „Verwahrgüterverzeichnis" verbucht, das ein reines Bestandsbuch darstellt. Dem „Handbuch der Rohverkehrseinnahmen" ist das „Abrechnungsbuch mit den Werkkassen" beigegeben und schließlich wird noch das „Beibuch über außergewöhnliche Ausgaben zur Unterhaltung, Erneuerung und Ergänzung der baulichen Anlagen" geführt, das eine Ergänzung des Handbuchs der Betriebsrechnung darstellt und die Ausgaben bei Titel 14, Ziffer 3 und 4, zum Gegenstand hat.

c) Die Bücher des kassenabrechnungsmäßigen Abrechnungsverkehrs.

Entgegen der früheren buchmäßigen Durchführung der Wirtschaftsabrechnung in einer selbständigen Buchhaltung ist die Wirtschaftsabrechnung heute in die Kassenbuchhaltung einbezogen. Formell sind indessen die Bücher getrennt von den früheren „Kassen"-Büchern zu führen, was durch Anlegung besonderer Bücher zum Ausdruck kommt. Die Einrichtung der einzelnen Bücher ist infolge der Einbeziehung in die Kassenbuchhaltung mit Ausnahme der Beibücher die gleiche wie bei den Kassenbüchern. Man nimmt dieselben Vordrucke und verwendet die gleiche Unterteilung für die Abrechnungshandbücher, sofern nicht durch die Besonderheiten des Abrechnungsverkehrs Aenderungen notwendig sind. Solche Aenderungen werden notwendig, weil manche Hauptkassekonten überflüssig sind, die Abrechnungstitel nicht immer mit denjenigen der Kassenbuchführung übereinstimmen und besondere Verrechnungsstellen für Abrechnungszwecke zusätzlich geschaffen werden müssen.

Nach der Fobu sind sowohl ein Abrechnungs-Haupt-Einnahme- wie auch ein Abrechnungs-Haupt-Ausgabebuch und die entsprechenden Abrechnungshandbücher einzurichten. Auf der Einnahmeseite, d. h. im Einnahme-Hauptbuch des Rendanten finden wir die Einnahmespalten „in Anrechnung", „Betriebseinnahmen" und „Einnahmen der Vermögensrechnung" sowie das „Abr Abrechnungskonto". Auf der Ausgabenseite werden analog die Ausgabenspalten des Kontos „in Anrechnung" sowie der Konten Betriebs- und Vermögensrechnung geführt. Außerdem ist ein besonderes Konto für die Verrechnung des Schuldendienstes und der sonstigen Lasten eingerichtet. Das Fehlen des Kontos „bar" ist dadurch zu erklären, daß Bareinnahmen bei der Wirtschaftsabrechnung unter den Reichsbahnbezirken nicht vorkommen, sodaß lediglich die Spalte „in Anrechnung" in Betracht kommt. Wie in den „Kasse"-Büchern werden auch in den Abrechnungs-Hauptbüchern

Sammelbuchungen mit Hilfe von Buchungszusammenstellungen vorgenommen, deren buchmäßige Aufgliederung wie dort in den Abrechnungs-Handbüchern erfolgt. Da die Verbuchungsart und die Einrichtung der Abrechnungs-Haupt- und Handbücher derjenigen der „Kassen"-Bücher ähnlich ist, so gilt das dort gesagte für die Wirtschaftsabrechnung entsprechend.

d) Die Beibücher für die Aufteilung der Ausgaben auf die Sachgebiete, die Gemeinkosten und auf „Verschiedenes".

Die Zusatzbuchungen, die wir bei der Besprechung der Zusatzkonten kennengelernt haben, sind nach Möglichkeit in den freien Spalten der Hand- und Abrechnungs-Handbücher vorzunehmen. Falls die Spalten nicht ausreichen, können zur Durchführung der Buchungen besondere Einlagebogen benutzt werden. Wird hierdurch die Uebersichtlichkeit erheblich gestört, so sind besondere Beibücher einzurichten. In diesen Beibüchern werden die Belegnummer der Anweisung, die in Betracht kommenden Hand- und Abrechnungs-Handbücher (Seite und Nummer) sowie die Bezeichnung und der Gesamtbetrag aufgeführt, der in den nachfolgenden leeren Spalten auf die Sachgebiete, welche je nach Bedarf zu bilden sind, verteilt wird. Im übrigen gilt das über die Zusatzkonten bereits Ausgeführte.

e) Die Hilfsbücher.

Zur Ueberwachung der Buchungen der Gemeinkosten für die Werkleistungen in den W-Zwischenrechnungen, welchen die W-Zwischenkonten zugrundeliegen und zur Kontrolle der Buchungen der Einzelkosten für die Fertigungsleistungen der unterstellten Werke in den W-Hilfsrechnungen, welche die W-Hilfskonten repräsentieren, werden zwei Hilfs-Hauptbücher geführt, das W-Hilfs-Haupteinnahmebuch und das W-Hilfs-Hauptausgabebuch. Die beiden Bücher haben den gleichen Charakter wie die Hauptbücher der früheren Kassenbuchhaltung und der kassenabrechnungsmäßigen Abrechnung. Dazu sind Hilfs-Handbücher einzurichten, in denen getrennt nach RAW die W-Zwischen- und W-Hilfsrechnungen zu führen sind. Die Darstellung erfolgt in der früher besprochenen Form, sodaß eine weitere Besprechung der Bücher nicht mehr nötig ist. Etwaige Unterschiedsbeträge, die nach dem Monatsabschluß auf den Zwischenrechnungen verbleiben, werden im Laufe des Geschäftsjahres jeweils auf den nächsten Monat übertragen. Ergeben sich am Schlusse des Geschäftsjahres Restbeträge, so werden sie von der Hauptkasse der geschäftsführenden Direktion angezeigt, die ihrerseits der Hauptkasse Anweisung über die Art der Auflösung erteilt.

f) Die Einnahme-Uebersichten.

Zur Sammlung der Einnahmen aus der Betriebsrechnung und der Vermögensrechnung wird je eine Uebersicht geführt. Sie entsprechen

im Charakter den noch zu behandelnden Nebenrechnungen, da sie die Hauptrechnungen vorzubereiten und zugleich Rücksicht auf die Gliederung des Wirtschaftsplans zu nehmen haben. Die Einnahmen der Betriebsrechnung der GDW sind deshalb in den beiden Einnahmekonten 3 und 4 zusammenzuziehen, während die Einnahmen der Vermögensrechnung nach den dafür vorgesehenen Titeln darzustellen sind.[1]) In den Uebersichten werden die Titel, die Seiten und Nummer der Hand- und Abrechnungshandbücher und die Beträge aus diesen sowie die Gesamtsumme angegeben. Der Abschluß erfolgt durch Uebertragung der Summen der einzelnen Spalten auf die Hauptrechnungen.

g) Die Nebenrechnungen.

Die Nebenrechnungen erfüllen den gleichen Zweck für die Ausgaben wie die Uebersichten für die Einnahmen. Je nachdem in ihnen die Ausgaben für die Betriebsführung, die Ausgaben für die Vorhaltung der Betriebsrechnung, oder die Ausgaben für die Vorhaltung der Vermögensrechnung verbucht werden, unterscheidet man eine Nebenrechnung A, B u. C. Bei den GDW entfällt die Nebenrechnung A, da die Ausgaben für die Betriebsführung bei den Werkdirektionen nicht in Betracht kommen. In die Nebenrechnung B sind unterschiedlich von denjenigen der örtlichen Direktionen nur die Ausgaben für die Sachgebiete Beb und Nab[2]) zu übertragen, denn die Ausgaben für die Unterhaltungs- und Erneuerungsarbeiten an den Werkanlagen stellen Gemeinkosten der Fertigungsleistungen der RAW dar und werden als solche bereits in der W-Zwischenrechnung verrechnet. Ueberdies werden die Kosten der Fahrzeugausbesserung abrechnungsmäßig behandelt, sodaß auch diese Kosten nicht in den Nebenrechnungen erscheinen können.

Die Nebenrechnung B erhält die Aufwendungen für Beb und Nab, soweit sie direkte Kosten sind, aus den Hand- und Abrechnungshandbüchern der Gruppe 2 und, soweit sie Werkkosten sind, aus der W-Zwischenrechnung. Die Werte in der Nebenrechnung C werden, sofern sie direkte Kosten für Nab darstellen, aus den Hand- und Abrechnungshandbüchern der Vermögensrechnung auf Grund besonderer Anweisungen durch die GDW und die indirekten Kosten hierzu aus der W-Zwischenrechnung übernommen. Die Endwerte der Spalten der Nebenrechnung B werden ebenso wie diejenigen der Nebenrechnung C in die Anlagezuwachsrechnung übertragen.

h) Die Hauptrechnungen.

Nach § 27 der Fobu sind 2 Hauptrechnungen zu führen: die Betriebsrechnung und die Anlagezuwachsrechnung. Sie haben die Aufgabe, die in den Nebenrechnungen und Uebersichten gesammelten Be-

---

[1]) Vergl. hierzu die Ausführungen auf Seite 206 (Uebersichtskonten).

[2]) Vergl. Geller, a. a. O., Seite 25 ff.

träge in der Form des neuen Abschlußmusters wiederzugeben. Demgemäß erscheinen in der Hauptrechnung „Betriebsrechnung" der GDW auf der Einnahmeseite die Beträge der Konten 3 und 4 aus den Einnahmeübersichten der Betriebsrechnung, während die Ausgaben für die Betriebsführung und solche für Unterhaltung und Erneuerung der Bahnanlagen und Fahrzeuge aus obenerwähnten Gründen in den Nebenrechnungen fehlen. Die Anlagezuwachsrechnung übernimmt die Einnahmen aus der Uebersicht der Vermögensrechnung und die Ausgabenbeträge aus den Nebenrechnungen B und C, sodaß in der Anlagezuwachsrechnung der GDW als Ausgaben lediglich diejenigen für Betriebsentwicklung und Neubau der Werkanlagen erscheinen. Da die Hauptrechnungen, wie ihr Name schon sagt, die letzten Eintragungen aufnehmen, wird in ihnen auch durch Summation der Abschluß durchgeführt. Hervorheben möchte ich hier nochmals, daß außer diesem Abschluß ein solcher in der nachfolgenden Abschlußbuchhaltung getätigt wird, der als endgültiger Abschluß oder Hauptabschluß des Werkbezirks anzusehen ist, während die oben besprochenen Hauptrechnungen nur als „Unterlagen" für die Erstellung des letzteren dienen.

4. Die Mechanisierung des Buchungsverfahrens.

Die Hauptkassenbuchhaltung wird heute nicht mehr in festgebundenen Büchern durchgeführt, sondern man verbucht die einzelnen Beträge auf losen Blättern, welche die Bücher und Listen vertreten, und gewinnt vermittels Durchschrift außer den Buchungen im Hauptbuch zugleich die Buchungen auf den Konten- und Verrechnungsblättern. Zur besseren Unterscheidung verwendet man hierbei für die Konten- und Verrechnungsblätter verschiedenfarbige Formulare. So werden beispielsweise die Einnahmen der Betriebsrechnung auf grünen, die Ausgaben der Betriebsführung auf weißen, die Ausgaben der Vorhaltung der Bahnanlagen auf gelben und die Ausgaben der Vermögensrechnung auf hellblauen Bogen verbucht. Zur Erzielung klarer Durchschriften werden die Buchungen nicht mehr wie früher handschriftlich, sondern maschinell vorgenommen, wofür man in der Regel die Mercedes-Elektra-Buchungsmaschine verwendet. Die Reihenfolge der Durchschläge ist folgende:

1. Hauptbuchblatt
2. Kontenblatt
3. Verrechnungsblatt.

Die Hauptbuchblätter sind in der gleichen Unterteilung nach Konten wie die früheren Hauptbücher zu führen und erfahren lediglich durch die Anpassung an die Buchungstechnik der Buchungsmaschinen eine förmliche Aenderung, die das Buchungsverfahren in keiner Weise materiell beeinflußt. Für die Abrechnungshauptbücher verwendet man die gleichen Formulare wie für die Kassenbücher des reinen Kassenverkehrs

(Kassenbücher alter Ordnung). Da der kassenabrechnungsmäßige Abrechnungsverkehr aber nicht alle Konten in Anspruch nimmt, werden verschiedene Konten gewissermaßen als Leerlaufkonten mitgeführt. Sämtliche Buchungen auf den Kontenblättern werden vermittels maschinellen Durchschlags gewonnen, nur die Abschlußbuchungen, die in Form von Zusammenstellungen auf den Kontenblättern vorgenommen werden, müssen handschriftlich erfolgen. Im übrigen bietet das neue Durchschriftsverfahren der Hauptkassenbuchhaltung keine besonderen von den üblichen Verfahren abweichenden Probleme.

5. Die Buchungsunterlagen.

Als Unterlagen für die Buchungen in der Hauptkassenbuchhaltung werden sogenannte „Rechnungsbelege" verwendet, welche die Richtigkeit der Buchungen der Hauptkassen und der auf Grund dieser aufzustellenden Jahresrechnungen belegen müssen.[1]) Ihre Aufstellung, Prüfung, Feststellung, Anweisung und weitere Behandlung ist für den Bereich der ehemals preußisch-hessischen Staatsbahnverwaltung in der Finanzordnung (FO) geregelt, und zwar kommen für die sachlichen Vorschriften der Abschnitt XII FO und für die förmlichen Vorschriften der Abschnitt III FO in Anwendung. Daneben sind in sachlicher Hinsicht noch verschiedene andere Bestimmungen, Dienstanweisungen usw. zu beachten. Außerdem gelten im Einzelfalle noch die Vorschriften der verschiedenen Direktionen, welche solche für ihren Geschäftsbereich herausgegeben haben. Einheitliche Vorschriften bestehen daher für den Gesamtbereich der Reichsbahngesellschaft nicht oder nur in beschränktem Umfang auf Teilgebieten.

Es wäre zu weitgehend, im folgenden auf die einzelnen Belege und deren Besonderheiten einzugehen. Ich beschränke mich daher bei der Darstellung auf die grundlegenden Unterschiede zwischen den Belegarten auf eine kurze Angabe des Inhalts und die Prüfung der Belege. Hervorzuheben ist noch an dieser Stelle, daß die in den Vorschriften als Unterlagen bezeichneten Listen, Formulare oder gar Bücher (z. B. die Hauptrechnungen, das Gesamthauptbuch usw.) nicht als Unterlagen angesehen werden können, sofern diese als Buchhaltungsbestandteile entstehen. Solche Formulare, Listen und Bücher gehören dann zur Buchhaltung und nicht zu den Unterlagen, wenn sich ohne sie eine Lücke in dem Buchhaltungssystem ergeben würde und hierdurch der buchmäßige Aufbau nicht möglich wäre.

Nach ihrer Zweckbestimmung kann man die Belege einteilen in Einnahmen- und Ausgabenbelege. Sie sind entweder Kassenanweisungen oder Buchungsanweisungen. Die ersteren setzen voraus, daß die anzuweisenden Einnahmen oder Ausgaben in Geld oder in Wertpapieren

[1]) Vergl. Stahn, a. a. O., Teilheft III.

erfolgen, während die letzteren nur dann erteilt werden, wenn die Einnahmen oder Ausgaben nicht bar erhoben oder geleistet, sondern von einer Verrechnungsstelle auf eine andere übertragen werden und sich gegenseitig ausgleichen.[1]) Da durch die Buchungsanweisungen der Kassenbestand in keiner Weise beeinflußt werden kann und dieser sich aus Bargeldvorräten, Bank- und Postscheckguthaben usw. zusammensetzt, können nur Kassenanweisungen und nicht Buchungsanweisungen für solche Buchungen erstellt werden, welche in unmittelbarem Zusammenhang mit dem bankmäßigen Zahlungsverkehr stehen. Von Kassenanweisungen spricht man aber auch, wie Hoffmann[2]) zeigt, im Gegensatz zu den Kassenabrechnungsanweisungen und Hilfsanweisungen. In diesem Sinne behandeln die Kassenanweisungen alle Einnahmen und Ausgaben, welche auf den „Kasse"-Konten zu buchen sind. Darunter fallen auch solche, welche nicht Bareinnahmen und Barausgaben darstellen. Dagegen haben die Kassenabrechnungsanweisungen, welche durch den Zusatz Abr gekennzeichnet werden, die Buchungen auf den Konten des kassenabrechnungsmäßigen Abrechnungsverkehrs zum Gegenstand, und die Hilfsanweisungen führen die Umbuchungen von der Einnahmenseite auf die Ausgabenseite der W-Zwischenrechnung, sowie die Ueberleitung der Kosten der Kleinarbeitsaufträge und der Buchungsnummer 0 von der W-Hilfsrechnung auf die W-Zwischenrechnung herbei. Eine besondere Art von Buchungsanweisungen stellen die Aenderungsanweisungen dar, welche eventuell unterlaufene Buchungsfehler auszumerzen haben.

Für die Mehrzahl der Anweisungen sind Vordrucke zu benutzen, bei denen in der Regel am Kopf vermerkt ist, um welche Art von Anweisung es sich handelt. Bezüglich des Inhalts gilt der Grundsatz, diesen so kurz, vollständig und erschöpfend wie nur möglich wiederzugeben, um daraus die Person des Einzahlers oder Empfängers, die rechtliche Entstehung, die Notwendigkeit der Zahlungsverbindlichkeit, die Zugehörigkeit zum Geschäftsjahre, die Verrechnungsstelle usw. eindeutig erkennen zu können. Soweit Anweisungen durch ihren Inhalt einen Geschäftsvorfall nicht genügend klarstellen können, müssen ihnen weitere Beweisstücke, z. B. Verträge, Verkaufsverhandlungen usw. in Urschrift oder beglaubigter Abschrift beigefügt werden. Jeder Beleg muß sich inhaltlich zusammensetzen aus:

1. der Tatbestandsdarlegung, aus welcher die Einnahme oder Ausgabe hinsichtlich ihrer Höhe, Entstehung, Grund oder Zweck, ihrer Richtigkeit und Berechtigung, die Verrechnungsstelle und das Sachgebiet, auf welches der betreffende Betrag auszuwerfen ist, hervorgeht. Außerdem sind die Buchungsanweisungen der geschäftsführenden Direktion für das

---

[1]) Stahn, a. a. O., Teilheft III, Abschnitt 1, Ziffer 7, Seite 2.

[2]) Hoffmann, a. a. O., Seite 96 ff.

Werkstättenwesen als solche zu kennzeichnen. Das geschieht durch den zusätzlichen Vermerk „W" hinter der Verrechnungsstelle, z. B. Titel 14 W, 15 W usw.

2. dem Kassenauftrag, durch welche die Kasse angewiesen wird, den durch die Tatbestandsdarlegung näher beschriebenen Betrag zu vereinnahmen oder zu verausgaben.

Die Anweisungsbefugnis der einzelnen Dienststellen ist teilweise bezüglich des Objekts und hinsichtlich der Endgültigkeit beschränkt. Die Einnahmeanweisungen werden in der Regel von den Reichsbahndirektionen ausgestellt, während für diejenigen, welche die Fonds der Kranken- und Arbeiterpensionskasse angehen, die Verwaltungsvorstände dieser Kassen zuständig sind. Für bestimmte Ausgaben können auch von den Aemtern, Bauabteilungen und Dienstvorstehern Zahlungsanweisungen gegeben werden, die aber zum Teil nicht endgültigen Charakter haben. Man unterscheidet deshalb nach dem Grade der Wirksamkeit verschiedene Arten von Zahlungsanweisungen:

a) die Zahlungsersuchen der Dienstvorsteher,
b) die vorläufigen Anweisungen der Vorstände, der Aemter und Bauabteilungen,
c) die endgültigen Anweisungen der Vorstände der Aemter und Bauabteilungen,
d) die endgültigen Anweisungen der Reichsbahndirektionen und der Verwaltungsvorstände der Kranken- u. Arbeiterpensionskassen.

Die Zahlungsersuchen der Dienstvorsteher können nur für bestimmte Fälle, z. B. für die Auszahlung von Löhnen, Nachtdienstzulagen, Krankenkassenbezüge usw. ausgestellt werden und müssen nach ihrer Auszahlung endgültig angewiesen werden, wofür teilweise die Vorstände der Aemter oder Bauabteilungen und teilweise die Verwaltungsvorstände der Krankenkassen zuständig sind. Vorläufige Anweisungen können die Vorstände der Betriebsämter, Bahnbetriebs- und Ausbesserungswerke, sowie der Bauabteilungen bis zu einem bestimmten Betrag und für Zahlungen an Lieferanten ausstellen. Endgültige Anweisungen in unbeschränkter Höhe können von den Vorständen der Aemter, Werkstätten und Bauabteilungen dagegen nur für bestimmte Zahlungen, wie z. B. für Löhne, Aufwandsentschädigungen, Nachtdienstzulagen usw. ausgefertigt werden. Gleichfalls in unbeschränkter Höhe erteilen die RBDen und die Verwaltungsvorstände der Kranken- und Arbeiterpensionskassen endgültige Anweisungen. Soweit Kassenabrechnungsanweisungen in Betracht kommen, erhalten diese erst Gültigkeit durch die Anerkennung seitens der Abrechnungsstellen (Hauptabrechnungsstelle Berlin und Gruppenabrechnungsstelle Bayern).

Zum Zwecke der Verringerung der Buchungszahl können mehrere Buchungen in einer sogenannten Buchungszusammenstellung zusammengefaßt werden. Die Buchungen werden dann für die verschiedenen Verrechnungsstellen in Gesamtbeträgen durchgeführt. Es eignen sich aber nicht alle Geschäftsvorfälle für solche Sammelbuchungen, sodaß gewisse Ausgaben, wie z. B. fortlaufende Zahlungen, Zahlungen an staatliche Kassen und solche auf Grund schriftlicher Verträge, Umzugskosten, Kosten für Gas usw., nur einzeln angewiesen werden können.

Die Rechnungsbelege müssen vor der Begebung einer allgemeinen, rechnerischen und eventuell auch einer technischen Prüfung unterzogen werden. Die allgemeine Prüfung befaßt sich mit dem Inhalt und hat unterschiedslos bei allen Belegen zu erfolgen. Die rechnerische Prüfung muß dagegen nur vorgenommen werden, wenn in ihnen Berechnungen vorkommen oder die angegebenen Zahlen auf solchen beruhen. Sie erstreckt sich sowohl auf die Rechnungsbelege selbst als auch auf die beigefügten Anlagen und bezweckt die Feststellung der Richtigkeit der Berechnungen sowie der Anwendbarkeit von Einheitssätzen auf Grund von Verordnungen, Dienstanweisungen usw. Die rechnerische Prüfung kann nur von bestimmten, von der Verwaltung hierzu besonders beauftragten Beamten vorgenommen werden. Das Ziel der technischen Prüfung schließlich ist die Feststellung der Richtigkeit der Mengen, Maße und Gewichte usw. sowie der Einheitssätze und der Angemessenheit der Preise im Verhältnis zu den ausgeführten Leistungen und Lieferungen. Für ihre Durchführung kommen nur technisch vorgebildete Beamte in Frage.

Zur Kontrolle der ordentlichen Ausführung der Einnahmeanweisungen und zur Vermeidung von Schädigungen durch das Abhandenkommen oder die absichtliche Unterdrückung von Belegen wird im Rechnungsbüro der Direktion eine „Einnahmekontrolle" geführt. In einer Sollspalte werden alle eingehenden Einnahmeanweisungen nach den einzelnen Fonds und innerhalb dieser nach den Titeln des Wirtschaftsplans geordnet verbucht. Sodann werden die Anweisungen mit dem Buchungsvermerk versehen und an die Hauptkasse zur Buchung weitergeleitet. Anweisungen ohne diesen Vermerk sind von der Hauptkasse zurückzuweisen und dem Rechnungsbüro zur Eintragung zuzuleiten. Am Schlusse des Monats werden die Solleinnahmen der Kontrolle den Isteinnahmen der Hauptkasse gegenübergestellt und die Reste, welche Einnahmerückstände darstellen, ermittelt. Diese Rückstände sind dem Kassenrat in einer Nachweisung vorzulegen, der sie seinerseits der Reichsbahndirektion zur weiteren Veranlassung der Beitreibung zustellt. Am Schlusse des Geschäftsjahres müssen Soll, Ist und Rest mit dem Jahresabschluß der Hauptkasse übereinstimmen, worüber von dem Führer der Einnahmekontrolle eine Bescheinigung auszustellen ist. Als Gegenstück hierzu, jedoch mit der Beschränkung auf bestimmte Ausgaben, wird bei

der Reichsbahndirektion die „Wegfall-Kontrolle" geführt, in welcher die Ausführung der Anweisungen über die Einstellung oder die Ermäßigung fortlaufender Zahlungen der Hauptkasse überwacht wird.

6. Die Abschlüsse der Hauptkassenbuchhaltung.

a) Die Abschlußarten.

Das Streben der DRG, trotz der Umstellung der Buchhaltung mit der Vergangenheit nicht ganz zu brechen, sondern die Verbindung mit der früheren Buchhaltung weiter zu pflegen, um nur ganz allmählich nach Gewinnung tiefgehender Erfahrungen die vollständige Reform durchzuführen, findet nicht nur seinen Ausdruck in der Berücksichtigung des früheren Buchungsverfahrens und der Trennung der alten „Kassen"-Bücher von den übrigen Büchern, sondern prägt sich auch in der Beibehaltung der früheren Abschlüsse neben denjenigen neuer Ordnung aus.[1]) Danach kann man die Abschlüsse grundsätzlich einteilen in:

1. die Abschlüsse alter Ordnung und
2. die Abschlüsse neuer Ordnung.

Unter die ersteren fallen die sogenannten Kassenabschlüsse, welche sich aus Tages-, Monats- und Jahresabschlüssen zusammensetzen und die Ergebnisse der „Kassen"-Bücher in bestimmter Ordnung darstellen. Die letzteren umfassen dagegen die Hauptrechnungen, sowie die Vermögensübersicht, welche einer Bezirksbilanz des Werkbetriebes gleichkommt, die Wirtschaftsübersicht und die Anlagezuwachsrechnung, die als Spezialerfolgsrechnungen fungieren. Die Abschlüsse alter Ordnung haben, wie daraus schon zu erkennen ist, trotz der Durchsetzung mit kaufmännischen Elementen kameralistischen Charakter, während die neueren Abschlüsse mehr oder weniger auf kaufmännischen Prinzipien aufgebaut sind, sich teilweise auf eine erweiterte Darstellung und andersartige Gliederung beschränken und teilweise nach Durchführung weiterer Buchungen, z. B. des Anlagevermögens und seiner Veränderungen, der Anlageschuld usw. einen umfassenden Ueberblick über den gesamten Vermögensstand und den Betriebserfolg gewähren. Demnach kann man die Abschlüsse mit Rücksicht auf den Umfang des Inhalts weiterhin einteilen in:

1. Gesamtabschlüsse und
2. Teilabschlüsse.

Die Gesamtabschlüsse vereinigen die Ergebnisse der Hauptkassenbuchhaltung mit weiteren Buchungen auf Listen, Formularen usw. Sie setzen demnach eine von der Hauptkassenbuchhaltung abgetrennte zusätzliche Buchhaltung voraus, die beide zusammen die Buchhaltung der geschäftsführenden Direktion ausmachen. Mit Rücksicht darauf, daß zur Erstellung der Gesamtabschlüsse noch weitere buchmäßige Darstellungen

[1]) Schucht, a. a. O., Seite 1351 und Stegner, a. a. O., Seite 12.

zu erfolgen haben und ihre Durchführung einer anderen Stelle als der Hauptkasse übertragen ist, werden diese mit den Gesamtabschlüssen in einem besonderen Abschnitt als „Abschlußbuchhaltung" behandelt. Teilabschlüsse sind sowohl die Kassenabschlüsse alter Ordnung als auch die Abschlüsse nach der Fobu, da sie von einer Darstellung verschiedener in den Gesamtabschlüssen aufgeführten Posten, wie z. B. des Anlagevermögens, der Anlageschuld, der Wertverbesserung, der Wertminderung usw. absehen. Die Abschlüsse alter Ordnung sowie diejenigen nach der Fobu sind alle zweckbedingt und dienen den nachfolgenden, in der Abschlußbuchhaltung aufzustellenden Abschlüssen als „Unterlagen", der Bestandskontrolle, der Ueberwachung der Ausführung des Wirtschaftsplans usw. Wie hieraus schon zu entnehmen ist und später noch gezeigt wird, werden die Hauptkassenbuchhaltung und die Abschlußbuchhaltung zwar von zwei verschiedenen Stellen durchgeführt, bilden aber trotzdem die einheitliche Direktionsbuchhaltung, und die Teilabschlüsse stellen, soweit sie der nachfolgenden Abschlußbuchhaltung als „Unterlagen" dienen, nichts anderes als auf bestimmte Konten beschränkte Summenbilanzen dar, welche in der Abschlußbuchhaltung eine weitere Behandlung erfahren. Dagegen sind die übrigen Abschlüsse der Hauptkassenbuchhaltung als „Auszüge" zu werten.

b) Die Hauptkassenabschlüsse alter Ordnung.

Die Hauptkassenabschlüsse alter Ordnung wurden, wie bereits erwähnt, in erster Linie beibehalten, um Vergleiche mit den Ergebnissen früherer Perioden zu ermöglichen. Daneben werden sie als „Unterlagen" für die Erstellung der Gesamtabschlüsse verwandt und dienen in beschränktem Umfang der Prüfung der Liquidität, der Ueberwachung des Wirtschaftsplans, sowie der Revision der Hauptkassenbuchhaltung. Es ist klar, daß nicht immer ein und derselbe Abschluß zugleich mehreren Zwecken zu dienen vermag, da einmal die Ergebnisse umfangreicher und weiter gegliedert werden müssen, während ein anderes Mal eine gekürzte Wiedergabe derselben ausreichend oder empfehlenswert ist. Außerdem sind die Abschlüsse verschiedenen Stellen vorzulegen, sodaß aus diesen wie auch aus den vorerwähnten Gründen mehrere Abschlüsse für die gleichen Zeitpunkte erstellt werden müssen.

So hat man zwei Monatsabschlüsse und drei Arten von Jahresabschlüssen zu unterscheiden, welche alle verschiedene Zwecke verfolgen.

Damit die Zentralkasse als die den Hauptkassen übergeordnete Kasse, welche den gesamten Geldverkehr der DRG zu regeln hat, täglich über die vorhandenen Kassenbestände disponieren und die Mittel für den erforderlichen Bedarf zur Verfügung stellen kann, ist es notwendig, daß sie von den Hauptkassen alltäglich über die Bestände unterrichtet wird, eventuelle Ueberschüsse an sie abgeführt und Vorschüsse bei ihr angefordert werden, falls die am kommenden Tag zu er-

wartenden Auszahlungen der Hauptkasse durch die vorhandenen Bestände nicht gedeckt werden. Zu diesem Zweck haben die Hauptkassen täglich einen Abschluß aufzustellen, aus dem der Tagesbestand der Hauptkasse hervorgeht. Das geschieht durch den Abschluß des Kassenbuchs des Kassierers, in welchem zwecks Ermittlung des Bestands die Ausgaben von den Einnahmen in Abzug gebracht werden. Mit der Bestandsermittlung des Kassierers ist zugleich eine Abstimmung und Kontrolle verbunden, welche durch entsprechenden Abschluß des Hauptbuchs des Rendanten durchgeführt wird. Dieser stellt zunächst den Bestandsvortrag aus dem letzten Monat fest, zählt die Einnahmen des laufenden Monats bis zum Abschlußtage hinzu und vermindert diesen Betrag um die Ausgaben. Der verbleibende Betrag muß dann mit dem durch den Kassierer ermittelten tatsächlichen und buchmäßigen Kassenbestand übereinstimmen. Die Aufstellung des Rendanten erfolgt in einem Tagesabschlußbuch, das nach jedem Tagesabschluß dem Kassenrat, der mit der Aufsicht der ordentlichen Abwicklung der Hauptkassengeschäfte und der Leitung des Prüfungsamtes bei der Reichsbahndirektion betraut ist, zur Prüfung vorzulegen ist. Es sei daran erinnert, daß die Kassenbestände nicht nur die Beträge der vorhandenen Münzen und Banknoten umfassen, sondern daß als Bestände auch die Guthaben bei der Reichsbank, auf dem Postscheckkonto usw. anzusehen sind. Will man daher den Bestand der Tageskasse des Kassierers ermitteln, so müssen von dem oben festgestellten Bestand noch die Bestände des Geldschreins, des Werteschreins, sowie die bei der Reichsbank oder einer anderen Bankanstalt vorhandenen Guthaben in Abzug gebracht werden. Der tägliche Kassenabschluß und die Anmeldung des Bedarfs hat, wie aus den obigen Darlegungen hervorgeht, den Charakter eines kurzfristigen Finanzstatus im weiteren Sinne, bei welchem lediglich die am nächsten Tage fälligen Forderungen und Schulden berücksichtigt werden.

Am Schlusse jeden Monats stellen die Hauptkassen zu Prüfungszwecken und zur Unterrichtung der Hauptverwaltung über die Finanz- und Wirtschaftslage ihres Bezirks zwei Arten von Abschlüssen auf. Dem ersten Zweck dient der Auszug aus dem Hauptbuch mit dem Protokoll, der Auszug aus der Tageskasse und aus dem Geldschrein. Er stellt die mit den Handbüchern abgestimmten Abschlußsummen des Hauptbuchs dar und gibt eine Uebersicht über die Bestände und Vorschüsse, mit anderen Worten, über die Salden der Hauptbuchkonten, welche durch Abzug der Einnahmen- von den Ausgabensummen ermittelt werden. Der andere Abschluß wird nach dem gleichen Muster wie für die örtliche Direktion aufgestellt und diesem als Sonderabschluß nachrichtlich beigefügt. In ihm werden neben einer Wiedergabe der Abschlußsummen des Hauptbuchs des Rendanten wie für den abgerechneten Monat und das abgelaufene Geschäftsjahr aufgekommenen Ist-Einnahmen und Ist-Ausgaben der Betriebs- und Vermögensrechnung auf Grund der

Ergebnisse der Handbücher in der Unterteilung nach Titeln, Ziffern und Unterziffern aufgeführt. Weiterhin wird der Kassenbestand oder -Vorschuß ermittelt und die Bestände bezw. Vorschüsse der einzelnen Hauptbuchkonten durch Abzug der Einnahmen von den Ausgaben festgestellt. Hierbei ist in der für diesen Zweck vorgesehenen Nachweisung des Kassenbestandes die Zusammensetzung der Barmittel zu erläutern und, da die Barmittel auch die Guthaben bei den einzelnen Kreditanstalten einbegreifen, die bei den Banken verfügbaren Bestände einzeln aufzuführen. Der Monatsabschluß wird jeweils am 10. des Nachmonats für den vergangenen Monat aufgestellt, sodaß der erste Abschluß die Zeit vom 1. Januar bis zum 10. Februar, mit anderen Worten, mehr als einen Monat umfaßt.

Am Jahresschluß sind von der Hauptkasse drei Arten von Abschlüssen aufzustellen, die sich voneinander hinsichtlich ihres Umfangs, Inhalts und der Gliederung unterscheiden. Es sind dies: 1. der Jahresabschluß, 2. der Hauptabschluß und 3. der statistische Betriebsrechnungsabschluß. Sie haben ebenfalls den Charakter von Auszügen, da sie im Hinblick auf den in der Abschlußbuchhaltung zu erstellenden endgültigen Gesamtabschluß nur Teilabschlüsse sind und diesem als „Unterlagen" dienen oder anderen Zwecken nutzbar gemacht werden. Von den Monatsabschlüssen weichen sie insofern ab, als sie sich nicht mit den im Zeitpunkt des Abschlusses, dem 31. Dezember, vorhandenen Werten begnügen und alle „Reste", das sind die zwischen den Soll- und Istbeträgen der Einnahmen und Ausgaben bestehenden Differenzen, aufnehmen, sondern nur ein Minimum dieser „Reste" in dem Abschluß aufführen. Um eine derartige Herabminderung der Restbeträge zu erreichen, wenden die Hauptkassen ein eigenartiges Verfahren an. Sie lassen die Kassenbücher des alten Jahres noch bis zum 30. Januar des folgenden Jahres offen und ermöglichen auf diese Weise die Verbuchung der bis zum 31. Dezember noch nicht verrechneten und erst nach diesem Zeitpunkt eingehenden Einnahmen und geleisteten Ausgaben, soweit sie das alte Jahr angehen. Ob die im neuen Jahr zu verbuchenden Reste auch die Bücher dieses Jahres durchlaufen, ist dabei der Entscheidung der einzelnen Direktionen anheimgestellt. Vorteilhaft ist die Methode der Buchung in den Büchern des neuen Jahres insofern, als sich sehr oft mit den Beträgen, welche dem neuen Jahr angehören, diejenigen des alten Jahres vermischen und durch die gleichzeitige Buchung der beiden Beträge die Vollständigkeit besser gewährleistet wird als durch Einzelbuchung. Das bedeutet aber eine weit größere Belastung der Buchhaltung, da mehrere Buchungen notwendig werden, die in einer gemeinsamen Eintragung, einer Ausgaben- oder Einnahmeabsetzung auf dem Konto des neuen Jahres und einer Zusetzung oder Absetzung auf dem Konto des alten Jahres bestehen. Diese Buchungen können bis zum 30. Januar durchgeführt werden. Soweit sie aber die Kasse berühren, ist eine Verbuchung nur bis zum 20. Januar zulässig. Beträge,

die an diesen Zeitpunkten noch offenstehen, was durch die Sollausgaben festzustellen ist, werden in den Handbüchern des alten Jahres vereinnahmt bezw. verausgabt und ebenso wie diejenigen Einnahmen und Ausgaben, deren Zweck am Jahresschluß noch nicht feststeht, auf dem Vorschuß- bezw. Verwahrgeldkonto in Verbindung mit dem Uebergangskonto verrechnet. Das Konto Uebergangsrechnung hat sonach den Charakter eines transitorischen Kontos.

Der Jahresabschluß beschränkt sich auf die Darstellung der beiden Hauptbuchkonten Betriebs- und Vermögensrechnung und hat die Aufgabe, durch Gegenüberstellung der Soll- und Ist-Einnahmen und -Ausgaben die Differenzen zwischen den wirklichen und den im Wirtschaftsplan vorgegebenen Einnahmen und Ausgaben zu ermitteln. Zu diesem Zweck werden die einzelnen Posten der Betriebsrechnung in der Gliederung nach Kapiteln und Titeln und die Vermögensrechnung getrennt nach Kapiteln angegeben. Am Schlusse werden dann in einer Zusammenstellung der tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben die Ablieferungen oder die Vorschüsse von der Zentralkasse dargestellt. Die Ablieferungen lassen sich hierbei aus dem Ueberwiegen der Einnahmen über die Ausgaben erkennen und die Vorschüsse ergeben sich aus einem Mehr der Ausgaben.

Der zweite Abschluß geht erheblich weiter als der Jahresabschluß und gibt den gesamten Umsatz der Direktionshauptkasse zu erkennen. Man bezeichnet ihn deshalb allgemein als Hauptabschluß. Neben den beiden Konten Betriebs- und Vermögensrechnung werden auch die Einnahmen- und Ausgabensummen der übrigen Hauptkassekonten dargestellt, sodaß in ihm unter Berücksichtigung der weiteren Untergliederung der einzelnen Konten folgende Posten erscheinen: [1])

1. Einnahmen und Ausgaben der Betriebs- u. Vermögensrechnung mit Einschluß des mit der Zentralkasse der DRG verrechneten Unterschiedsbetrags
2. Abrechnungskonto mit der Zentralkasse der DRG
3. Abrechnungskonten mit den Hauptkassen der and. RBD en
4. Verkehrsroheinnahmekonto
5. Pfand- (Haft-) Gelder
6. Verwahrgelder:
   a) Allgemeine Verwahrgelder
   b) Ausgaberückstände
7. Vorschüsse:
   a) Allgemeine Vorschüsse
   b) Verbliebene Bestände bei Vorauszahlungen, die bei den Vorschüssen vereinnahmt sind
   c) Einnahmerückstände
8. Vorratskonto für die am 31. 12. in Bestand verbliebenen
   a) Kohlen, Koks u. Preßkohlen
   b) Sonstige Betriebsstoffe
   c) Oberbaustoffe
   d) Baustoffe
   e) Stoffe der elektrischen Anlagen
   f) Werkstoffe
   g) Ersatzstücke

[1]) Vergl. AbrV 3, Anlage 8.

9. Schuldenkonto
10. Wechselkonto
11. Darlehenskonto
12. Beteiligungskonto
13. Wertpapierkonto
14. Uebergangsrechnung:
    a) Einnahmen des Jahres 193., die dem Geschäftsjahr 193. gehören
    b) Ausgaben des Jahres 193., die dem Geschäftsjahr 193. gehören
    c) Einnahmen des Jahres 193., die dem Geschäftsjahr 193. gehören
    d) Ausgaben des Jahres 193., die dem Geschäftsjahr 193. gehören
15. Kleiderkasse
16. Betriebskrankenkasse
17. Arbeiterpensionskasse
18. Beamtenkrankenkasse
19. Verbandskrankenkasse
20. Sterbekassen für Beamte und Arbeiter
21. Spar- und Darlehenskassen für Beamte und Arbeiter
22. Sonstige Unterstützungskassen für Beamte und Arbeiter
23. Betriebsführung von Klein- und Nebenbahnen und dergl. und zwar:
    a) Bahn von . . nach . .
    b) Bahn von . . nach . .
    c) Bahn von . . nach . .
    d) . . . .
24. Reichsbahnwaisenhort
25. Stiftungen
26. usw.

Am Ende des Abschlusses wird der Gesamtbestand oder -Vorschuß durch Addition der Kontensalden ermittelt und die Einnahmen und Ausgaben, sowie der Bestand und Vorschuß in der Trennung bar und in Wertpapieren dargestellt. Durch die Höhe des Gesamtbestandes bezw. -Vorschusses wird die Ergiebigkeit der RBD, mit anderen Worten, die Zuschußbedürftigkeit oder die Ablieferungsfähigkeit, dargetan. Keineswegs können aber daraus Schlüsse auf die Wirtschaftlichkeit gezogen werden, da einmal das Vermögen und die Anlageschulden nicht aufgeführt werden und andererseits die Einnahmen und Ausgaben trotz weitgehender Berücksichtigung des „Kosten"[1])-Begriffs, mit dem betriebswirtschaftlichen Aufwands- und Ertragsbegriff nicht gleichzustellen sind. Die Prüfung des Hauptabschlusses erfolgt am 3. Februar des auf den Abschluß folgenden Jahres und wird wiederum durch den Kassenrat durchgeführt. Sie erstreckt sich auf die Uebereinstimmung des Hauptabschlusses „mit dem rechnerisch und nach den Belegen geprüften und festgestellten Hauptbuch und mit den ebenfalls rechnerisch festgestellten Handbüchern sowie das wirkliche Vorhandensein der Sollbestände in bar und in Wertpapieren".[2]) Hierbei wird der am Prüfungstage vorhandene Kassenbestand durch Vermehrung des am Jahresschluß vorhandenen Kassenbestandes um die Einnahmen des neuen Jahres und Verminderung der entsprechenden Ausgaben festgestellt. Zur Erläuterung der einzelnen Posten werden dem Hauptabschluß noch folgende Anlagen beigegeben:

[1]) Vergl. Röbe, Vortrag, a. a. O., Seite 66.
[2]) Stahn, a. a. O., Teilheft V, Abschnitt D, Ziffer 50, Seite 29/30.

1. ein Abschluß des Abrechnungskontos mit der Zentralkasse der DRG,
2. eine Nachweisung der auf Rohverkehrseinnahmenkonto vorhandenen Vorschüsse und Bestände,
3. eine Nachweisung der am Jahresschluß vorhandenen Verwahrgelder,
4. eine Nachweisung der am Jahresschluß vorhandenen Vorschüsse,
5. je eine Nachweisung der bei Jahresschluß beim Konto Uebergangsrechnung, Vorrats-, Wechsel-, Darlehens-, Beteiligungs- und Effektenkonto vorhandenen Bestände oder Vorschüsse,
6. ein Abschluß der Vermögensrechnung[1]),
7. die Nachweisung der Ausgaben auf Einzelkrediten zu Lasten der Mittel für „Unvorhergesehenes" Kapitel 1, Titel 8, der Vermögensrechnung,
8. der Nachweis der Ausgaben für Bauten bei Kapitel 2 der Vermögensrechnung.

In diesen Anlagen werden teilweise die Salden näher erläutert oder, falls solche nicht vorhanden sind, werden die letzten vor dem Abschluß verbuchten Posten aufgeführt.

Der dritte Abschluß ist der sogenannte statistische Betriebsabrechnungsabschluß. Durch ihn werden die im Jahresabschluß aufgeführten Einnahmen und Ausgaben der Betriebs- und Vermögensrechnung weiter zergliedert, was durch die Aufteilung der Titelbeträge auf die zugehörigen Ziffern und Unterziffern des Wirtschaftsplans erfolgt. Die einzelnen Posten sind sodann den im Wirtschaftsplan bewilligten Mitteln gegenüberzustellen und die eventuellen Abweichungen in der vorgeschriebenen Weise zu begründen. Für die Aufstellung des Betriebsrechnungsabschlusses wird ein besonderes Formular verwendet.

c) Die Hauptkassenabschlüsse nach der Fobu.

Die Abschlüsse nach der Dienstvorschrift über die Fortbildung der Buchungsordnung (Fobu) beschränken sich ebenso wie der Jahresabschluß auf die Darstellung der Betriebsergebnisse. Unterschiedlich von diesem werden aber die Ergebnisse des kassenabrechnungsmäßigen Abrechnungsverkehrs einbezogen, die auf Erneuerung der Anlagen und Anlagezuwachs entfallenden Ausgabenteile genauer ermittelt und der Betriebsrechnung und Anlagezuwachsrechnung, welch letztere an die Stelle der Vermögensrechnung tritt, zugeteilt. Auch werden die beiden Schlußrechnungen nicht nach den Titeln, Ziffern und Unterziffern des Wirtschaftsplans, sondern nach sogenannten Sachgebieten gegliedert. Auf sie im einzelnen einzugehen, erübrigt sich, da sie mit den bei den Hauptkassenbüchern besprochenen Hauptrechnungen identisch sind.

Damit sind die Buchungs- und Abschlußarbeiten der Hauptkasse erschöpft. Die einzelnen Abschlüsse werden zum Teil dem Rechnungsbüro zugeleitet und dort, wie bereits ausgeführt wurde, als Unterlagen für die Erstellung des Gesamtabschlusses des Bezirks weiter verarbeitet.

[1]) Vergl. hierzu auch Schmitt, a. a. O., Frankfurter Dissertation, Seite 55.

C. Die Abschlußbuchhaltung der geschäftsführenden Direktion für das Werkstättenwesen.

1. Einführung.

Aus der Erkenntnis heraus, daß die alten Kassenabschlüsse für die neuere Zeit nicht mehr ausreichend sind, und mit Rücksicht auf die Bestimmungen des Reichsbahngesetzes hat die DRG den Bezirken die Aufstellung weiterer Abschlüsse auferlegt, die denjenigen der privaten Unternehmungen nachgebildet sind und ihren Ausdruck in bilanzähnlichen Rechnungen und in besonderen Arten von Erfolgsrechnungen finden. Die Vorschrift spricht davon, daß die örtlichen Direktionen jeweils am Ende eines Monats und Jahres einen Wirtschaftsabschluß, eine Anlagezuwachsrechnung und Bilanz, und die geschäftsführenden Direktionen für das Werkstättenwesen eine Wirtschaftsübersicht, eine Anlagezuwachsrechnung und eine Vermögensübersicht anzufertigen und dem Finanzbüro der Hauptverwaltung einzusenden haben. Trotz dieser für die Abschlüsse der GDW abweichend gewählten Bezeichnungen haben sie für die Werkbezirke die gleiche Bedeutung wie der Wirtschaftsabschluß, die Anlagezuwachsrechnung und die Bilanz für die örtlichen Direktionen. Mit anderen Worten, sie sind ebenfalls bilanzähnliche Rechnungen und stellen teilweise besondere Arten der Erfolgsrechnung dar. Ob sie vollkommen oder nur in den Einzelheiten kaufmännischen Bilanzen und Erfolgsrechnungen gleich sind, mag vorerst dahingestellt sein. Tatsache ist jedenfalls, daß durch sie die gleichen Zwecke erreicht werden sollen und daß sie mit diesen große Aehnlichkeiten besitzen. Allerdings muß hierbei und auch im folgenden, worauf ich mit besonderem Nachdruck hinweisen möchte, immer beachtet werden, daß die hier zu besprechenden Abschlüsse solche für Teilbetriebe und nicht für das gesamte Unternehmen darstellen.

Die Abschlüsse sind Gesamtabschlüsse der Direktionsbuchhaltung. Sie beschränken sich nicht nur auf die Wiedergabe der Werte der Konten der Hauptkassenbücher, sondern umfassen auch die Ergebnisse der Hauptrechnungen, der Wirtschaftskontrolle, den Anlagenbestand und die Anlagenveränderungen sowie die Anlagenschulden, kurz alle Werte, welche in einem Gesamtabschluß vorkommen müssen. Daraus ist zu folgern, daß die bereits besprochenen Aufzeichnungen der Hauptkassenbuchhaltung für die Aufstellung der Gesamtabschlüsse nicht ausreichen und deshalb noch weitere Buchungen notwendig werden. Welche Bücher oder Listen hierfür in Frage kommen, geht aus dem § 4 der Abrechnungsvorschrift 3 hervor, der davon spricht, daß „als Unterlagen für die Aufstellung des Wirtschaftsabschlusses, der Wirtschaftsübersicht, der Anlagezuwachsrechnung, der Bilanz- und Vermögensübersicht dienen:

a) der Abschluß der Hauptkasse der Reichsbahndirektion

b) die Uebersicht der Wirtschaftsergebnisse

c) die Hauptrechnungen über die Einnahmen und Ausgaben der Betriebsrechnung und der Anlagezuwachsrechnung
d) die Uebersicht über die Ermittlung und Verteilung der Unterschiedsbeträge zwischen Kassenzahlen und Wirtschaftsergebnissen auf die Sachgebiete, Gemeinkosten und Einzelkosten der Fertigung
e) die Zusammenstellung der Ergebnisse der Hauptrechnungen und der Unterschiedsbeträge zwischen Kassenzahlen und Wirtschaftsergebnissen
f) der Hauptabschluß für das Geschäftsjahr
g) das Gesamthauptbuch."[1])

Nicht in dieser Aufstellung, wohl aber in den Abrechnungsvorschriften sind diejenigen Formulare und Listen behandelt, welche der fortlaufenden Verbuchung des Anlagevermögens, der Anlagezu- und -abgänge, der zugehörigen Entwertungen und Wertverbesserungen, sowie der Anlageschuld dienen und deren Werte in die Bilanz übernommen werden müssen.

Durch die Bezeichnung dieser Listen und Formulare als „Unterlagen" wird der Eindruck hervorgerufen, als ob die Abschlüsse nicht organisch aus der Buchhaltung herauswachsen, sondern außerhalb der Buchhaltung in unzusammenhängenden Statistiken gewonnen werden, die ihrerseits wiederum auf Statistiken oder Buchhaltungen beruhen. Diese Auffassung hat insofern ihre Berechtigung, als die Abschlußarbeiten in Form statistischer Aufzeichnungen durchgeführt, die Abschlußwerte rechnungstechnisch unmittelbar aus Statistiken gewonnen werden und hierbei mitunter nur eine teilweise Uebernahme der dort aufgeführten Beträge erfolgt. Indessen muß man aber, wie so oft, bei näherer Untersuchung und materiellen Prüfung der Vorschriften über die Buchhaltung der DRG feststellen, daß in den Statistiken buchhalterische Vorgänge festgehalten oder solche von Buchhaltungen dargeboten werden und dadurch mittelbar eine Verbindung zwischen zwei Buchhaltungen herbeigeführt wird. Das wird besonders klar, wenn man sich den kontenmäßigen Buchungsablauf sowohl der durch die Hauptkassenabschlüsse vertretenen Buchhaltung als auch der Abschlußbuchhaltung vergegenwärtigt und hierbei die Hauptkassenabschlüsse lediglich als Mittler, d. h. als Benachrichtigungen über die Ergebnisse der Hauptkassenbuchhaltung ansieht. Aus diesen Gründen wird daher auch im folgenden eine Darstellung des der Abschlußbuchhaltung zugrundeliegenden Buchungsablaufs notwendig. Dadurch wird zugleich das Verständnis für die Bedeutung der Gesamtabschlüsse erleichtert und der Charakter derselben geklärt, denn ohne eine solche Betrachtung der die Abschlüsse vorbereitenden Konten und der Abschlußkonten selbst, kann

[1]) AbrV 3, § 4, Seite 13.

man sich nur sehr schwierig und zutreffendes Bild davon machen. Die folgenden Ausführungen erstrecken sich daher auf:

1. das Kontensystem und
2. die technische Durchführung der Abschlußbuchhaltung.

2. Das Kontensystem der Abschlußbuchhaltung.

a) Allgemeines.

Bei der Betrachtung des der Abschlußbuchhaltung zugrundeliegenden Kontensystems ist nach den obigen Ausführungen von der Voraussetzung der Fortführung der Buchhaltung in dem Rechnungsbüro der Direktion auszugehen. Daher sind die von der Hauptkassenbuchhaltung zu liefernden „Unterlagen" als Benachrichtigungen des Rechnungsbüros seitens der Hauptkasse über die bis jetzt vorliegenden Buchungsergebnisse anzusehen. Mit anderen Worten, die Gesamtabschlüsse, deren Erstellung Aufgabe der Abschlußbuchhaltung ist, sind durch die Hauptkassenbuchhaltung insofern vorbereitet worden, als durch sie die Summenergebnisse der Hauptkassenkonten der Abschlußbuchhaltung zur weiteren buchhalterischen Behandlung zur Verfügung gestellt werden. Zu den Hauptkassenkonten stoßen daher diejenigen Konten, welche eine Erweiterung der Buchhaltung vornehmen, sowie die Abschlußkonten der Direktionsbuchhaltung selbst, in welchen schließlich alle Buchhaltungsergebnisse zusammenlaufen.

Eine Ausgestaltung der Buchhaltung ist in zweierlei Hinsicht erforderlich. Einmal ist eine Umformung und Vervollständigung notwendig, da die Ergebnisse der Hauptkassenbuchungen nicht alle Geschäftsvorfälle bis zum Monatsende erfassen und gegenüber den Aufzeichnungen der die einzelnen Perioden genauer abzugrenzenden Wirtschaftskontrolle Lücken aufweisen. Weiterhin sind noch das Anlagevermögen und die Anlageschulden zu verbuchen, weil diese für die Aufstellung einer Bilanz erforderlich sind, die Hauptkassenbuchhaltung trotz der bisherigen einschneidenden Reformen immer noch kameralistischen Charakter trägt und infolgedessen nur die Einnahmen und Ausgaben, aber nicht auch das Anlagevermögen und seine Quellen buchhalterisch erfaßt. Eine Umformung braucht indessen nicht immer vorgenommen zu werden. Sie hat beim Jahresabschluß zu unterbleiben, da in diesem Zeitpunkt alle Einnahmen und Ausgaben abgerechnet sind und deshalb Differenzen zwischen den Buchungen der Hauptkassenbuchhaltung und den Ergebnissen der Wirtschaftskontrolle nicht bestehen.

Entsprechend der Formulargestaltung kann man die Konten der Abschlußbuchhaltung einteilen in:

1. die Monatsabschlußkonten und
2. die Jahresabschlußkonten.

Die ersteren dienen der Vorbereitung des Monatsabschlusses sowie der Darstellung desselben, während die letzteren der Erstellung der Jahresbilanz und -Erfolgsrechnung dienen und diese selbst wiedergeben. Die Monatsabschlußkonten sind konstruierte Konten, da die monatlichen Abschlußarbeiten in der praktischen Buchhaltung auf Formularen und Listen statistisch durchgeführt werden. Die Jahresabschlußkonten, die ich auch in Anlehnung an die Vorschriften als Konten des Gesamthauptbuchs bezeichne, sind dagegen wirkliche Konten der doppelten Buchhaltung.

a) Die Monatsabschlußkonten.

aa) Die Konten der Erfolgsrechnungen.

aaa) Allgemeines.

Ausgehend von der Tatsache, daß in den beiden Hauptrechnungen die Geschäftsvorfälle der einzelnen Perioden durch die Eigenart der Hauptkassenbuchhaltung nicht genügend abgegrenzt werden und daher lückenhaft erscheinen müssen, werden die Hauptrechnungen durch die Ergebnisse der Wirtschaftskontrolle, welcher eine korrektere Erfassung des monatlichen Umsatzes zugeschrieben wird, ergänzt. Zu diesem Zwecke werden zunächst die Differenzen zwischen den Kassen- und den sogenannten Wirtschaftszahlen ermittelt und zusammen mit den Resten der Hilfs- und Zwischenkonten auf die Sachgebiete, die man als Konten auffassen kann, aufgeteilt. Danach werden die so erhaltenen Beträge durch Addition oder Subtraktion mit den Werten der einzelnen Sachgebiete der Hauptrechnungen verbunden und auf die beiden der Wirtschaftsübersicht und der Anlagezuwachsrechnung zugrundeliegenden Konten übertragen, um den Gesamterfolg und den Anlagezuwachs in übersichtlicher Form in Monatsschlußrechnungen darzustellen.

Bei den Abschlüssen der geschäftsführenden Direktionen für das Werkstättenwesen kann man nur sehr schwierig den Gang der Buchungen erkennen, da die beiden Schlußrechnungen, die Wirtschaftsübersicht und die Anlagezuwachsrechnung, in anderer Form, und zwar getrennt nach den „Wirtschaftsergebnissen" und den „Beträgen aus der Abrechnung unter den Reichsbahnbezirken" wiedergegeben werden, während die Sammlung der Differenzen und der Hauptrechnungen nach Sachgebieten erfolgt. Aber auch an sich schon kann man Zweifel haben, ob der Abschluß ein solcher der Hauptkassenbuchhaltung ist oder ein solcher der Wirtschaftskontrolle, da die Ergebnisse der letzteren als maßgeblich angesehen werden und andererseits eine inventurähnliche Einsetzung von Werten, welche aus einer anderen Buchhaltung hervorgegangen sind, im allgemeinen nicht üblich ist, am wenigsten bei den Erfolgsrechnungen einer Buchhaltung. Trotz dieser Einwände wächst das Wirtschafts- und das Anlagezuwachskonto aus der Hauptkassenbuchhaltung heraus, denn die Form des Wirtschaftskontos der GDW ist nicht entscheidend, sondern

der Inhalt, und dieser ist genau der gleiche wie bei den örtlichen Direktionen, abgesehen davon, daß zwischen beiden Unterschiede bestehen, welche auf die Verschiedenheiten der betrieblichen Aufgaben zurückzuführen sind. Die Einsetzung der beiden Wertarten bei den GDW kann mit gewissen Einschränkungen als eine Rückgliederung der bereits in den Hauptrechnungen zusammengefügten und auf die Sachgebiete verteilten Kassen- und Abrechnungsergebnissen angesehen werden, wobei den ersteren die Differenzen zwischen ihnen und den Wirtschaftszahlen sowie die in den W-Zwischen- und W-Hilfskonten verbliebenen Reste hinzugefügt werden. Was die zweite Bemerkung anlangt, wonach Zweifel darüber bestehen können, welche Buchhaltung abgeschlossen wird, so ist festzustellen, daß trotz der Maßgeblichkeit der Wirtschaftszahlen das Wirtschafts- und Anlagezuwachskonto als Abschlußkonten der Hauptkassenbuchhaltung anzusehen sind. Die inventurähnliche Einstellung der Differenzwerte zwischen Kassen- und Wirtschaftsergebnissen wird zwar mit der Unzulänglichkeit der Hauptrechnungen begründet, läuft aber meines Erachtens auf eine Berücksichtigung von tatsächlichen Aktiv- und Passivbeständen hinaus, indem sie wie eine gewöhnliche Inventur versucht, rein buchhalterische Ergebnisse richtig zu stellen. Allerdings handelt es sich hierbei nicht um echte Inventurwerte einer tatsächlichen Bestandsaufnahme, sondern um Beträge aus einer Sonderbuchhaltung, der Wirtschaftskontrolle, welche durch ihre besondere Organisation in die Lage versetzt ist, alle dem verflossenen Zeitabschnitt zuzurechnenden Wertveränderungen zu erfassen, soweit diese die kassenmäßigen Einnahmen und Ausgaben berühren. Auch werden die abweichenden Bestandswerte nur indirekt durch die Ermittlung der Differenz zwischen den Kassen- und Wirtschaftszahlen und nicht im einzelnen bekannt, sodaß man diese nach dem in dem zugrundeliegenden Kontensystem zur Anwendnng gelangenden Prinzip der doppelten Buchung und der Klarheit der Bezirksbilanzen die Differenzen unter einem Sonderposten, den sogenannten „unverrechneten Posten“, aufnehmen muß.

Nach den obigen Ausführungen kann man daher in enger Anlehnung an die praktische Ausgestaltung die Konten, welche der Erstellung der Abschlüsse der Direktionsbuchhaltung dienen und diese selbst darstellen, einteilen in:

1. die Differenzenkonten der Sachgebiete
2. die Sammelkonten der Sachgebiete
3. die Abschlußkonten der Direktionsbuchhaltung
   a) das Wirtschaftskonto
   b) das Anlagezuwachskonto.

bbb) Die Differenzenkonten der Sachgebiete.

Die Differenzenkonten der Sachgebiete haben den Zweck, die zwischen den Kassen- und Wirtschaftszahlen jeweils am Monatsschluß bestehenden

Differenzen sowie die eventuellen Reste der W-Hilfs- und W-Zwischenkonten auf den Sachgebieten, die bei den Hauptrechnungen behandelt wurden, darzustellen und weiter zu verrechnen. Sie nehmen nur die Unterschiedsbeträge zwischen den Ausgaben auf, da die korrigierten Einnahmen direkt auf die Gesamterfolgskonten übertragen werden und eine Differenzermittlung bei diesen nur mittelbar und vermischt mit anderen Werten durch die Einsetzung der „unverrechneten Posten" erfolgt. Die Feststellung der Differenzen zwischen den Kassen- und Wirtschaftszahlen wird auf dem gleichen Formular durchgeführt, auf dem die Buchungen, welche die zugrundeliegenden Differenzenkonten bilden, erfolgen. Man könnte deshalb hierfür besondere Konten konstruieren, es empfiehlt sich aber aus mannigfachen Gründen diese Ermittlungstätigkeit der Statistik zuzurechnen. Die Zahl der Konten wird bestimmt durch die Sachgebiete, auf welche die statistisch festgestellten Differenzen verteilt werden. Für die Belastung der Sachgebiete mit den Unterschiedswerten der Titel 13, Ziffer 1², 14 u. 15, sowie der Vermögensrechnung kommen die entsprechenden Aufteilungsvorschriften der Fobu (§§ 11, 12, 13 u. 15) in Anwendung, und bei den Verrechnungsstellen, deren Ausgaben auf mehrere Sachgebiete aufzuteilen sind, geschieht die Anlastung nach den Kostenanschlägen oder auf Grund anderer Angaben der zuständigen Aemter. Die bei den Titeln 1, 4 u. 5 der Betriebsrechnung verrechneten Ausgaben und die Gemeinkosten sind im gleichen Verhältnis wie die Kassenzahlen und die kassenmäßig verbuchten Gemeinkosten den Sachgebieten anzulasten. Allerdings kann bei den letzteren von den dort angewandten Verteilungsschlüsseln abgegangen werden, wenn „die kassenmäßige nach den Schlüsseln vorgenommene Aufteilung der Gemeinkosten auf die Sachgebiete mit dem Verlauf der Wirtschaft des Bezirks im Widerspruch" [1]) steht. Soweit Reste auf den W-Hilfs- und W-Zwischenkonten vorhanden sind, werden diese im gleichen Verhältnis wie die übrigen Gemeinkosten auf den Sachgebieten berücksichtigt.

Wie daraus zu ersehen ist, werden die Differenzwerte als Ausgaben des Bezirks angesehen, denn die Ausgaben der Sachgebiete der nachfolgenden Sammelkonten werden dadurch vermehrt und als Gegenwerte kommen die „unverrechneten Posten" in Betracht. Diese Maßnahme erfolgt, wie sich die Vorschrift ausdrückt „aus Gründen der Vereinfachung", wodurch deutlich der einleitend festgestellte Charakter der Einsetzung der Differenzbeträge als indirekte Berücksichtigung inventurähnlicher Werte, welche auf eine solche von Bestandsveränderungen hinausläuft, bestätigt wird.

Die auf den Sachgebieten aufgeteilten Differenzen und Reste bilden die Sollseiten der Differenzenkonten, sofern die Wirtschaftszahlen größer als die Kassenzahlen sind, und die Habenseiten, wenn die ersteren die

1) Abrechnungsvorschrift 3, § 11, Absatz 2.

letzteren unterschreiten. Die Gegenposten zu diesen Beträgen werden auf dem Konto „unverrechnete Posten“ gebucht. Das geht zwar aus der Vorschrift selbst nicht hervor, doch besagt der Name schon, daß dort Beträge, die dem abgelaufenen Monat angehören, aber noch nicht in der Hauptkassenbuchhaltung gebucht worden sind, verrechnet werden, unter welche man die Differenzen zwischen den Kassen- und Wirtschaftszahlen zu rechnen hat. Diese Auffassung wird durch die nachfolgende Analyse des Kontos „unverrechnete Posten“ in vollem Umfang bestätigt. Die Reste der W-Hilfs- und W-Zwischenkonten müssen dagegen immer auf der Sollseite erscheinen und bedürfen keiner besonderen Buchung von Gegenwerten auf dem Konto „unverrechnete Posten“, da hierdurch die W-Hilfs- und W-Zwischenkonten ausgeglichen werden. Nach vollständiger Eintragung der Differenzen und Reste werden die Konten saldiert und die Salden auf die nachfolgenden Sammelkonten übertragen.

ccc) Die Sammelkonten der Sachgebiete.

Die Sammelkonten bestehen in gleicher Anzahl wie die Sachgebiete der Hauptrechnungen und tragen die gleichen Bezeichnungen. Sie haben die Aufgabe, die bei den Differenzenkonten auf die Sachgebiete verteilten Differenzen zwischen den Kassen- und Wirtschaftszahlen sowie die Reste der W-Hilfs- und W-Zwischenkonten einerseits und die auf den Sachgebieten der Hauptrechnungen verbuchten Beträge andererseits miteinander zu verbinden. Demnach empfangen sie ihre Belastungen von den Differenzenkonten und von den beiden in der Hauptkassenbuchhaltung besprochenen Hauptabschlußkonten. In der praktischen Buchhaltung spielt sich der letztere Buchungsvorgang allerdings so ab, daß die Beträge der Sachgebiete aus den Hauptrechnungen als „Unterlagen“ entnommen werden. Tatsächlich ist dies aber nichts anderes als ein eigenartiger Weg für die Verbindung der einzelnen Konten des Kontensystems der Direktionsbuchhaltung, und die Zusammengehörigkeit der Abschlußkonten und der Hauptkassenkonten wird hierdurch nicht verneint, sondern im Gegenteil bejaht. Die Form der Entlastung erfolgt bei den örtlichen Direktionen durch einfache Uebertragung der auf den Sachgebieten festgestellten Summen auf die beiden nächsten Konten, welche die Abschlußkonten darstellen und mit gewisser Einschränkung zusammen die Erfolgsrechnung bilden. Bei den GDW muß dagegen die Form der Entlastung eine andere sein, denn in dem das Wirtschaftskonto repräsentierenden Formular werden die Abschlußwerte nicht nach Sachgebieten, sondern in der Gliederung des Wirtschaftsplans und getrennt für die Kassenzahlen und die Ergebnisse des kassenabrechnungsmäßigen Abrechnungsverkehrs wiedergegeben. Anders haben dagegen die Uebertragungen auf das Anlagezuwachskonto zu erfolgen, da die Gliederung der Anlagezuwachsrechnung wie bei den örtlichen Direktionen nach Sachgebieten

durchgeführt ist. Die Eigenart der Entlastung kommt aber in der praktischen Buchhaltung nicht zum Ausdruck, denn Konten werden ja nicht geführt und die statistischen Spalten geben nur den Belastungen und nicht den Entlastungen Ausdruck.

ddd) Die Abschlußkonten der Direktionsbuchhaltung.

Wie die Hauptrechnungen so zerfallen auch die Abschlußkonten der Direktionsbuchhaltung in zwei Konten, das Wirtschaftskonto und das Anlagezuwachskonto, welchen die gleiche Bedeutung wie dort zukommt. Sie unterscheiden sich materiell von diesen lediglich dadurch, daß ihre Werte um die in der Hauptkassenbuchhaltung nicht verbuchten Differenzen und die Reste der Hilfs- und Zwischenrechnungen vermehrt sind. In ihrer Gesamtheit vermögen sie den Erfolg des Direktionsbezirks auszuweisen, weshalb man sie auch als Erfolgsrechnungen bezeichnen kann. Allerdings kann man bezüglich des Anlagezuwachskontos gewisse Einschränkungen machen, da dieses in der Bezirksbilanz als neues Anlagevermögen eingestellt wird. Inwieweit sie trotzdem den Charakter einer Teilerfolgsrechnung hat, wird in der nachfolgenden Erörterung des Anlagezuwachskontos gezeigt.

(1) Das Wirtschaftskonto.

Das Wirtschaftskonto, dessen Darstellung in der praktischen Buchhaltung abweichend von derjenigen der örtlichen Direktion als Wirtschaftsübersicht bezeichnet wird, entspricht trotz der anderslautenden Bezeichnung dem dem Wirtschaftsabschluß des örtlichen Bezirks zugrundeliegenden Abschlußkonto, das die um die Differenzen zwischen den Kassen- und Wirtschaftszahlen korrigierten Einnahmen und Ausgaben des Hauptabschlußkontos I, des Betriebskontos oder Kontos Betriebsrechnung, wiedergibt. Abgesehen von den durch die verschiedene Betriebsart der Bezirke bedingten materiellen Unterschiede weicht das Wirtschaftskonto der geschäftsführenden Direktionen für das Werkstättenwesen von dem dem Wirtschaftsabschluß der örtlichen Direktionen zugrundeliegenden Konto lediglich formell dadurch ab, daß in ihm die Gliederung nach den Verrechnungsstellen des Plans der Wirtschafts-, Buch- und Rechnungsführung und nicht nach den Sachgebieten der Hauptrechnungen vorgenommen wird. Auch werden die um die Differenzen und Reste erhöhten Einnahmen und Ausgaben nicht für die Verrechnungsstellen jeweils in einem Betrag verbucht, sondern es werden zunächst die Wirtschaftszahlen und getrennt hiervon die Ergebnisse des kassenabrechnungsmäßigen Abrechnungsverkehrs aufgeführt, und dann erst erfolgt die Angabe der summarischen Beträge der beiden Zahlenreihen in einer dritten Spalte. Diese Trennung und Einsetzung der Abrechnungs- und Wirtschaftsergebnisse bedeutet aber nicht, worauf schon eingangs hingewiesen wurde, daß erst hier die beiden Wertarten zusammenstoßen

und der Zusammenhang mit den Konten der Hauptkassenbuchhaltung abgerissen ist. Vielmehr findet die Vereinigung schon auf den Konten der Hauptkassenbuchhaltung statt und die Benutzung der Abschlüsse der Hauptkassenbuchhaltung als „Unterlagen" bedeutet nichts anderes als eine besondere Art der Uebertragung der Werte von den Hauptkassenkonten auf die Abschlußkonten, welche sich durch die praktische Durchführung der Direktionsbuchhaltung in zwei verschiedenen Stellen herausgebildet hat. Offenbar hat man die eigenartige Gliederung des Wirtschaftskontos der geschäftsführenden Direktionen für das Werkstättenwesen deshalb gewählt, weil die Ausgaben bei der zusammenfassenden Darstellung nach Sachgebieten vollkommen entfallen und lediglich die Differenzen zwischen den Kassen- und Wirtschaftszahlen, welche auf die Sachgebiete der Betriebsrechnung zu verteilen wären, sowie die Reste der W-Hilfs- und W-Zwischenkonten aufgeführt würden. Denn die dort zu verbuchenden Ausgaben setzen sich aus solchen für die Unterhaltung und Erneuerung der Werkanlagen zusammen und sind bei den GDWen bereits in den W-Zwischenkonten zu verrechnen, sodaß das Hauptabschlußkonto Betriebsrechnung keinerlei Ausgaben ausweist[1]), was zur Folge hätte, daß diese ebenfalls nicht auf dem Wirtschaftskonto zu verbuchen wären und nach den Bestimmungen nur die Differenzen als Ausgaben erscheinen würden.

Seinem Charakter nach ist das Wirtschaftskonto eine Mischung zwischen Gewinn- und Verlustrechnung und Fabrikations- oder Leistungskonto, wie man es auch nennen mag, denn einmal wird unter Verzicht auf die Aufstellung einer besonderen Gewinn- und Verlustrechnung der auf ihm festgestellte Gewinn in die Bilanz übernommen, und andererseits ist sowohl der Inhalt als auch die Gliederung viel weitgehender als die üblichen Erfolgsrechnungen und erstreckt sich auf die Wiedergabe von Werten, welche gewöhnlich nur in Fabrikations- oder Leistungskonten erscheinen. Als Leistungskonto ist es aber nicht vollständig, da durch die vorher in der Hauptkassenbuchhaltung stattgefundenen Entlastungen in Form von Ausgabeabsetzungen diese Werte nicht mehr auf dem Abschlußkonto erscheinen und hier nur dann Spuren ihres früheren Vorhandenseins hinterlassen, wenn tatsächliche Einnahmeverbuchungen in Verbindung mit den Ausgabeabsetzungen notwendig geworden sind. Allerdings treten die Absetzungen nur auf dem Abschlußkonto nicht in Erscheinung, auf dem Abrechnungskonto usw. werden sie selbstverständlich ausgewiesen.

Die Uebernahme der Werte von den Vorkonten ist für die Einnahmen und Ausgaben verschieden. Die Ausgaben stammen, wie wir bereits gesehen haben, aus den Sammelkonten, welche ihrerseits aus den Differenzenkonten und den Hauptabschlußkonten hervorgehen. Die

---

[1]) Vergl. meine Ausführungen über die Hauptabschlußkonten auf Seite 208 ff.

Einnahmen dagegen werden teilweise direkt aus den Hauptrechnungen (Titel 1, 2 und 7, Ziffer 1) und teilweise indirekt über das Konto „unverrechnete Posten“ übernommen, wo die Einnahmebeträge der Hauptrechnungen sich durch die Be- und Entlastung ausgleichen müssen, sodaß dort nur die Differenzen zwischen den kassenmäßigen Einnahmen und denjenigen der Wirtschaftskontrolle zu stehen kommen.

22) Das Anlagezuwachskonto.

Die Führung des Anlagezuwachskontos neben dem Wirtschaftskonto hat den Zweck, gesondert von diesem die Einnahmen und Ausgaben, welche einen Zuwachs des Anlagevermögens herbeiführen, geschlossen darzustellen. Auch hier werden die Einnahmen und Ausgaben, die bei der DRG dem Aufwand und Ertrag gleichgestellt werden, aus verschiedenen Vorkonten gewonnen. Die Einnahmen werden direkt aus der Uebersicht über die Wirtschaftsergebnisse übernommen, was für den zugrundeliegenden kontenmäßigen Buchungsablauf besagt, daß sie dem Konto „unverrechnete Posten“ entstammen, wohin die entsprechenden Einnahmen des Hauptabschlußkontos II (Anlagezuwachskonto) der Hauptkassenbuchhaltung vorher zu übertragen sind. Die Einnahmenbuchungen mit Ausnahme der Differenz zwischen den Kassen- und Wirtschaftseinnahmen gleichen sich auf dem Konto „unverrechnete Posten“ wiederum aus, da sie sowohl auf der Sollseite als auch auf der Habenseite gebucht werden. Die Ausgaben werden dagegen von den Sammelkonten übernommen, die aus den entsprechenden Ueberträgen der Differenzenkonten und aus den Ausgaben, somit Sollposten des Hauptabschlußkontos II (Anlagezuwachskonto) gebildet werden. Die Einnahmen, die sich aus dem Erlös der verkauften Grundstücke, den Baukostenzuschüssen Dritter, den unentgeltlich übereigneten Grundstücken und Anlagen sowie den sonstigen Einnahmen, wie z. B. den Erträgen aus erworbenen Grundstücken und Anlagen, den Erlösen aus der Veräußerung von beim Bau gewonnenen Baustoffen usw. zusammensetzen, werden in gleicher Weise wie bei dem Wirtschaftskonto nach Titeln gegliedert, während abweichend von diesem die Ausgabenarten nach Sachgebieten wiedergegeben werden.

Wenn auch die Werte des Anlagezuwachskontos, wie man aus dem bisher besprochenen Kontenplan erkennen kann, direkt ohne Umbuchung über das eigentliche Leistungskonto gewonnen werden, indem die Kosten und Erträge sofort auf das Konto Vermögensrechnung und von diesem über das Hauptabschlußkonto II auf das Anlagezuwachskonto der Abschlußbuchhaltung übertragen werden, und wenn weiterhin die Differenz zwischen den Einnahmen und Ausgaben des letzteren Kontos als neue Anlagen, sogenannter Anlagezuwachs, auf dem Bilanzkonto eingesetzt wird, so hat das Anlagezuwachskonto mit gewisser Ein-

schränkung doch den Charakter eines Leistungskontos, da die einzelnen Beträge eigentlich vor der Darstellung im Anlagezuwachskonto über das Leistungskonto, das Konto Betriebsrechnung, verbucht werden müßten. Immerhin dürfte es zweifelsfrei sein, daß auf ihm Leistungen des Bezirks und Erträgnisse verrechnet werden, welche das Anlagezuwachskonto in Anbetracht der fast ausschließlichen direkten Uebernahme der Werte zu einem Spezialerfolgskonto stempeln. Denn einmal werden auf ihm nur die Einnahmen und Ausgaben gebucht, welche einen Anlagezuwachs darstellen und andererseits wird die Höhe des Anlagenzugangs durch die Aufwendungen und Erträge und nicht lediglich durch Bestandsveränderungen beeinflußt. Allerdings wird ein Gewinn nicht ausgewiesen, sondern die Differenz zwischen Aufwands- und Ertragsseite wird einfach als Anlagezuwachs angenommen. Der Charakter als Erfolgskonto wird aber durch diesen Umstand ebensowenig geändert wie dadurch, daß die neugeschaffenen Anlagen in der Regel durch Anleihen, Ausgabe von Vorzugsaktien usw. finanziert werden, da die Art der Finanzierung hier ohne Belang ist. Trotz alledem kann man nicht leugnen, daß das Anlagezuwachskonto auch, und zwar in erster Linie, die Eigenschaft eines Anlagekontos hat, da der Saldo auf die Bezirksbilanz übertragen wird und dort unter den Anlagewerten als eine besondere Anlagenart zu stehen kommt. Welchem der beiden widerstreitenden Eigenschaften man den Vorzug geben soll, läßt sich nicht ohne weiteres entscheiden. Es wird wohl am besten sein, wenn man den in der Bilanz eingesetzten Posten „Anlagezuwachs" als Anlagenbestand auffaßt und sich hierbei immer das Zustandekommen des Betrags und die Zusammensetzung des Anlagezuwachskontos, aus dem er hervorgeht, vor Augen hält.

In diesem Zusammenhang möchte ich nochmals darauf hinweisen, daß teilweise der Abzug der vorerwähnten Einnahmearten betriebswirtschaftlich selbst dann nicht gerechtfertigt ist, wenn man berücksichtigt, daß die Anlagen mit ihrer Fertigstellung bezw. ihrem Erwerb in das Eigentum des deutschen Reichs fallen und die Einnahmen, wie es nach der Buchungsweise auf dem Anlagezuwachskonto angenommen werden muß, mit ihrer Vereinnahmung dem deutschen Reich gutgeschrieben werden sollen. Denn dadurch, daß diese Einnahmen abgezogen werden, wird die tatsächliche Höhe des Anlagezuwachses und der entsprechenden „neuen Anlageschuld" nicht ausgewiesen, sondern erscheint in der Bilanz gekürzt. So dürfen meines Erachtens die Baukostenzuschüsse Dritter, die unentgeltlich übereigneten Grundstücke und Anlagen, die Erträge aus den erworbenen Grundstücken und Anlagen usw. nicht abgezogen werden, da diese Einnahmen den Wert der Anlagen effektiv nicht mindern und grundsätzlich die Anlagen und die Schulden, denn solche stellen die obigen Einnahmen eigentlich dar, in einer Bilanz in voller Höhe aufzuführen sind.

bb) Die Konten der Anlagen und der Anlagenschulden.

aaa) Allgemeines.

Die Anlagen der DRG nehmen eine Sonderstellung ein, da die Gesellschaft kein Eigentums-, sondern nur ein Betriebsrecht an dem übernommenen Reichsbahnvermögen besitzt. Für die Bezirke, die keine selbständigen Rechtssubjekte sind und keine gesetzlichen Bilanzen, sondern nur Betriebsbilanzen aufzustellen haben, spielt aber diese Eigenart des Anlagevermögens keine Rolle. Vielmehr ist den Bezirken als Teilbetrieben jeweils ein Teil des Anlagevermögens „zur Ausübung ihrer Wirtschaft übertragen".[1] Sie haben daher Vermögen, dem die „Anlageschuld", welche in den Bezirksbilanzen nichts anderes als eine Verpflichtung zur Rückgabe des überlassenen Anlagevermögens an die Hauptverwaltung bedeutet, gegenübersteht.

Das Anlagevermögen setzt sich zusammen aus:

1. den bei der Errichtung der Reichsbahn-Gesellschaft vorhandenen Anlagen, deren Wert am 1. Jan. 1926 auf 24,739 Milliarden festgesetzt und auf die einzelnen Bezirke anteilsmäßig aufgeteilt wurde, und
2. dem seit diesem Zeitpunkt aufgekommenen Anlagezuwachs.

In den Bezirksbilanzen wird indessen das Anlagevermögen nicht nach diesen, sondern nach anderen Gesichtspunkten eingeteilt. Um aber trotzdem über diese beiden Vermögensgruppen orientiert zu sein, unterscheidet man auf der Passivseite zwischen alter und neuer Anlageschuld, deren Kriterien auf der obigen Einteilung basieren. Eine kassenmäßige und kassenabrechnungsmäßige Verrechnung der Uebergänge von Bezirk zu Bezirk findet nach ausdrücklicher Vorschrift[2]) nicht statt. Gleichwohl wird aber durch die gleichzeitige Verbuchung der übergehenden Vermögensstücke und der Anlageschuld, der Entwertung und der Wertverbesserung ein Tatbestand herbeigeführt, der bekundet, daß trotz der Vorschrift eine Abrechnung, wenn auch nicht in der üblichen Form von namentlichen Be- und Entlastungen einzelner Bezirke oder einer Zentralstelle, stattfindet. Die Anlageschuld hat eben die Bedeutung einer Verpflichtung und zwar, wenn auch nicht zusätzlich vermerkt, gegenüber der Hauptverwaltung als Zentralverwaltungsstelle des Reichsbahnvermögens.

Die Konstruktion des der Anlagebuchhaltung zugrundeliegenden Kontensystems begegnet insofern Schwierigkeiten, als die Bestimmungen teilweise nicht ganz klar gehalten sind und die praktische Buchhaltung von dem möglichen kontenmäßigen Buchungsablauf sehr stark abweicht. So wird im § 19 bestimmt, daß der Saldo der Anlagezuwachsrechnung auf die Bilanz zu übertragen ist, und in den Vorbemerkungen zu der

---

[1]) AbrV § 20, Absatz 1.

[2]) AbrV 3, § 20, Absatz 8.

Nachweisung des Uebergangs von Vermögensteilen von Bezirk zu Bezirk heißt es, daß der Saldo von Zu- und Abgang in die Bilanz übernommen werden soll. Dagegen ordnet der § 21 Absatz 1 in Verbindung mit der Anlagerechnung, in welcher der Anlagebestand, der Zuwachs und die Zu- und Abgänge dargestellt werden, an, daß der Saldo von Zu- und Abgang eines Monats in der Bilanz nachzuweisen ist, während der § 20 Absatz 7 nur von einer Uebereinstimmung der Eintragungen in der Anlagerechnung mit den Bilanzposten spricht. Man wird deshalb den Verlauf der praktischen Buchungen als maßgeblich anzusehen haben und versuchen müssen, den kontenmäßigen Buchungsablauf mit Rücksicht auf die Formulargestaltung und die Bilanzierungsmöglichkeit zu entwickeln. Danach muß man auf Grund eingehender Untersuchung feststellen, daß nur unter größter Willkür der Anlagerechnung Konten zugrundegelegt werden können. Es erscheint daher ratsamer, in der Anlagerechnung nicht die Repräsentantin von Konten zu sehen und die Uebernahme der Anlagebestände sowie der entsprechenden Anlagenschuld, der Entwertung und Wertverbesserung jeweils als Vorträge von der vorhergehenden auf die nachfolgende Bilanz aufzufassen. So gesehen, steht die Anlagerechnung, die, wie im § 20 Absatz 7 zutreffend ausgeführt wird, lediglich dem Zweck dient, „das Vermögen des Bezirks weiterzuschreiben", außerhalb des Systems der Direktionsbuchhaltung, und es bleiben als Anlagekonten nur die der „Nachweisung des Uebergangs von Vermögensteilen von Bezirk zu Bezirk und des Abgangs von untergegangenen und stillgelegten Vermögensteilen" zugrundeliegenden Konten übrig.

bbb) Die Konten der Anlagenveränderungen und der zugehörigen Anlagenschulden.

Die Konten der Anlagenveränderungen und der zugehörigen Anlagenschulden setzen sich aus dem Konto der Anlagenzu- und -abgänge, dem Konto alte Anlageschuld, dem Konto neue Anlageschuld, dem Entwertungskonto und dem Wertverbesserungskonto zusammen und dienen der Verbuchung aller Wertveränderungen, die in Verbindung mit dem Uebergang von Vermögensteilen von einem Bezirk auf einen anderen, dem Untergang oder der Stillegung von Anlagen entstehen. Der Uebergang von Vermögensteilen wird aus Gründen der Herabminderung der Buchungszahl nur dann verbucht, wenn die Abgabe von Anlagen im Verlaufe eines Monats beim überweisenden Bezirk die Grenze von 2000 Mark übersteigt und die Uebergänge lediglich solche zweier bestimmter Bezirke sind. Die Abgabe wird bei dem Konto Zu- und Abgänge auf der Habenseite, welche der Seite der Abgänge des Nachweises entspricht, und auf der Sollseite des Kontos alter Anlageschuld oder des Kontos neuer Anlageschuld oder bei beiden gebucht, und zwar entweder zu dem Durchschnittswert der Vermögensaufteilung auf die Bezirke, wenn

es sich um solche vor dem 1. Jan. 1926 handelt, oder zu den wirklichen Herstellungs- oder Anschaffungskosten, wenn die Anlagen nach diesem Zeitpunkt hergestellt oder beschafft worden sind. Beim Empfang von Vermögensteilen wird das Konto Zu- und Abgänge mit dem gleichen Wert, wie sie der abgebende Bezirk absetzte, belastet und die Konten alte und neue Anlageschuld mit dem Zeitwert erkannt, der nach der Formel:

$$Z = (n-1) \text{ mal } k : n$$

berechnet wird.[1] Die Differenz zwischen dem auf den Konten alte und neue Anlageschuld gebuchten Zeitwert und dem auf dem Konto Zu- und Abgänge verrechneten Durchschnittswert oder den Herstellungs- bezw. Beschaffungskosten wird dann zum Ausgleich auf der Habenseite des Entwertungskontos, wenn der Zeitwert geringer ist, oder auf der Sollseite des Wertverbesserungskontos eingesetzt, sofern der Zeitwert größer als der Durchschnittswert ist. Untergegangene Vermögensteile (ausgenommen die Fahrzeuge), die weder in gleicher Art noch in einer anderen Form innerhalb des Bezirks ersetzt worden sind, können mit dem Durchschnittswert oder den Herstellungs- bezw. Beschaffungskosten von den beiden Konten alte und neue Anlageschuld auf das Entwertungskonto übertragen werden. Dagegen können die Werte der stillgelegten Ausbesserungswerke oder Teilen hiervon, die in der Verwaltung der GDW bleiben, nur mit dem durch die Entkleidung ihrer bisherigen Eigenart verursachten Minderwert von den beiden Schuldkonten auf das Entwertungskonto übernommen werden. Eine vollkommene Abschreibung der letzteren Werte ist demnach ausgeschlossen. Nach Durchführung aller Buchungen des laufenden Monats, deren vollständige Erfassung durch Benachrichtigungen in doppelter Ausfertigung überwacht wird, sind die einzelnen Konten abzuschließen und die Salden auf dem Bilanzkonto einzustellen.

cc) Das Konto „unverrechnete Posten".

Das Konto „unverrechnete Posten", welches man der der monatlichen Wirtschaftsübersicht beigefügten „Nachweisung der Forderungen und Schulden aus unverrechneten Posten" zugrundelegen kann, verbucht alle Posten, welche dadurch entstehen, „daß im Wirtschaftsabschluß, in der Anlagezuwachsrechnung und bei den am Ende eines Monats festgestellten Werten an Betriebsvorräten Beträge enthalten sind, die kassenmäßig oder kassenabrechnungsmäßig noch nicht behandelt oder daß kassenmäßig abgerechnete Einnahmen und Ausgaben in den Wirtschaftsabschluß nicht oder nur teilweise aufgenommen sind"[2]). Der Gesamtbetrag wird in der praktischen Buchhaltung durch Gegen-

---

1) Vergl. hierzu die Erläuterung auf Seite 135.

2) AbrV 3, § 32, Absatz 1.

überstellung des Saldos der Betriebs- und Vermögensrechnung nach dem monatlichen Kassenabschluß und dem Betriebsüberschuß oder Betriebsfehlbetrag aus der Wirtschaftsübersicht sowie aus der Ermittlung der unbeglichenen Rechnungen für Stofflieferungen festgestellt. Für die Berechnung der unverrechneten Posten der ersteren Art ist in dem § 32 Absatz 2 der AbrV 3 eine Uebersicht wiedergegeben, auf Grund der, je nachdem die Saldensumme der Betriebs- und Vermögensrechnung größer oder kleiner als der Betriebsüberschuß oder Fehlbetrag ist und es sich um einen Bestand oder Vorschuß bezw. um einen Betriebsüberschuß oder Fehlbetrag handelt, durch Subtraktion oder Addition der beiden Saldenbeträge, eine Schuld oder eine Forderung aus unverrechneten Posten ermittelt wird. Die Werte der an andere Bezirke abgegebenen, von anderen Bezirken oder Dritten bezogenen, aber noch nicht bezahlten Betriebsvorräte ergeben sich aus dem Vergleich der Gesamtausgaben des Vorratskontos nach dem Kassenabschluß mit der Gesamtsumme der vorhandenen Bestände nach der Uebersicht über die Wirtschaftsergebnisse. Eine „Schuld" erhält man hierbei dann, wenn der Betrag der Uebersicht über die Wirtschaftsergebnisse denjenigen nach dem Kassenabschluß übersteigt und eine „Forderung", wenn der erstere kleiner als der letztere ist.

Bei der Betrachtung des kontenmäßigen Buchungsablaufs kann man sich nicht damit begnügen, daß auf diese Weise die unverrechneten Posten berechnet und in die Bilanz eingesetzt werden. Vielmehr muß man den Inhalt des Kontos „unverrechnete Posten" analysieren und die einzelnen Buchungsposten feststellen. Veranschaulicht man sich zu diesem Zwecke das bisher besprochene Kontensystem und forscht man nach den noch nicht gebuchten Gegenposten, in denen unverrechnete Werte enthalten sind, so erfährt man, daß solche zu den Einnahmen der Hauptabschlußkonten, deren Werte nicht saldenmäßig, sondern die Einnahmen und Ausgaben je für sich in die Abschlußbuchhaltung übernommen werden, sowie Gegenposten zu den Einnahmen des Wirtschaftskontos und Anlagezuwachskontos fehlen. Weiterhin sind noch die Gegenposten zu den auf den Differenzenkonten der Sachgebiete eingetragenen Ausgabendifferenzen zwischen den Kassen- und Wirtschaftszahlen zu buchen, die auf dem Bilanzkonto gebuchten Vorräte der Uebersicht über die Wirtschaftsergebnisse besitzen noch keinen Gegenposten und das Hauptkassenkonto Betriebsvorräte ist noch nicht ausgeglichen. Schließlich läßt sich auf Grund des Kontensystems feststellen, daß auf der Passivseite der Bilanz in gleicher Höhe wie der Anlagezuwachs ein Posten „neue Anlageschuld" eingesetzt wird und ein Gegenwert hierzu auf keinem anderen Konto zu entdecken ist. Setzt man diese Beträge entsprechend ihrer Bedeutung und der Logik des doppelten Buchungssystems auf dem Konto unverrechnete Posten ein, so ist der Saldo jeweils gleich mit dem nach der erwähnten Tabelle berechneten

Betrag plus den bei den Vorräten ermittelten Differenzen. Man kann deshalb mit voller Sicherheit daraus ableiten, daß sich das Konto unverrechnete Posten zusammensetzt:

a) auf der Sollseite:
   1. aus der Habenseite des Wirtschaftskontos,
   2. aus der Habenseite des Anlagezuwachskontos,
   3. aus den Gegenposten zu den auf den Differenzenkonten der Sachgebiete verbuchten Differenzen zwischen den Kassen- und Wirtschaftszahlen, sofern die ersteren größer als die letzteren sind,
   4. aus dem Gegenposten zu der auf der Passivseite der Bilanz in Höhe des Anlagezuwachses eingesetzten neuen Anlageschuld,
   5. aus dem Saldo des Hauptkassenkontos „Betriebsvorräte".

b) auf der Habenseite:
   1. aus dem Saldo des Hauptabschlußkontos Betriebsrechnung der Hauptkassenbuchhaltung,
   2. gemäß dem doppelseitigen Abschluß des Hauptabschlußkontos Anlagezuwachsrechnung der Hauptkassenbuchhaltung aus der Habenseite dieses Kontos,
   3. aus dem Gegenposten zu den auf der Bilanz eingesetzten Betriebsvorräten in Höhe des in der Uebersicht über die Wirtschaftsergebnisse ausgewiesenen Betrags,
   4. aus den Gegenposten zu den auf den Differenzenkonten der Sachgebiete verbuchten Differenzen zwischen den Kassen- und Wirtschaftszahlen, sofern die letzteren größer als die ersteren sind.

Nach Verbuchung aller vorstehenden Beträge wird das Konto über Bilanz abgeschlossen, wo der Saldo als „unverrechnete Posten" ausgewiesen wird. Am Jahresschluß ist ein derartiges Konto nicht zu führen, da zu diesem Zeitpunkt alle Einnahmen und Ausgaben abgerechnet sein müssen.

dd) Das Monatsbilanzkonto des Werkstättenbezirks.

Das Konto, das durch die Vermögensübersicht repräsentiert wird, bezeichne ich deshalb als Bilanzkonto, weil es in seiner äußeren Aufmachung mit den Bilanzen der örtlichen Direktionen übereinstimmt, vor allem aber, weil der materielle Inhalt, abgesehen von den durch die betriebliche Eigenart sich ergebenden Verschiedenheiten, der gleiche ist wie in den übrigen Bezirksbilanzen. Es dient, wie hieraus schon zu erkennen ist, der bilanzmäßigen Darstellung des Vermögens des Werkstättenbezirks am Ende eines jeden Monats. Außerdem wird ein Jahresbilanzkonto geführt, das im Gegensatz zu dem Monatsbilanzkonto aus den noch zu besprechenden Jahreskonten hervorgeht, und von diesen

auch noch in anderen Punkten abweicht. Die üblichen unterschiedlichen Merkmale zwischen der Monats- und Jahresbilanz, wie z. B. die Gründung der Jahresbilanz auf den Ergebnissen der jährlichen Inventur gegenüber einer mehr oder weniger buchmäßigen Erstellung der Monatsbilanz, kommen indessen für die Bilanzen der örtlichen Bezirke ebensowenig in Betracht wie für die Bilanzen der geschäftsführenden Direktionen für das Werkstättenwesen, da nur einzelne Bestände, z. B. der Kassenbestand, nachgeprüft werden und die Uebereinstimmung anderer Bestände, z. B. der Betriebsvorräte, mit den buchmäßigen Eintragungen bei gelegentlichen Prüfungen im Laufe des Jahres festgestellt und die Abweichungen zwischen beiden im Anschluß an solche Prüfungen korrigiert werden. Die beiden periodischen Bilanzarten differenzieren sich vielmehr hauptsächlich dadurch, daß in den Jahresbilanzen, die Zahl „Reste", die sich aus der Abgleichung der Soll- und Isteinnahmen und -ausgaben ergeben, durch die Hinausschiebung des Bücherabschlusses auf ein Minimum herabgedrückt wird, die Abrechnung vollkommen durchgeführt ist, und daß die Jahresbilanz aus besonderen Jahreskonten, welche als Konten der doppelten Buchhaltung eingerichtet sind, hervorgeht und buchtechnisch in dem gleichen Buch entwickelt wird, in welchem die Jahreskonten dargestellt werden.

Die praktische Aufstellung der Monatsbilanz, von der im folgenden vornehmlich die Rede ist, begegnet insofern Schwierigkeiten, als die Konten der Hauptkassenbuchhaltung nur Einnahmen und Ausgaben verbuchen, die Anordnung der entsprechenden Seiten nicht die gleiche ist wie bei den Konten der Doppik, und ein wesentlicher Teil der Buchhaltung, die Hauptkassenbuchhaltung von einer anderen Stelle durchgeführt wird als von derjenigen, welcher die Erstellung der Bilanz obliegt. Auch kommen aus letzteren Gründen wieder sogenannte „Unterlagen" in Betracht, welche die Verbindung zwischen der Hauptkassenbuchhaltung und der Abschlußbuchhaltung herstellen, aber in unzureichendem Umfang auf die Einheit der Direktionsbuchhaltung hinweisen. Für die praktische Durchführung bedeutet dies alles eine umständliche und wenig logische Arbeit, die im wesentlichen in der Zusammenstellung der Werte aus verschiedenen Formularen verschiedener Buchhaltungsteile und selbstständigen Buchhaltungen besteht. Der kontenmäßige Buchungsablauf dagegen geht von der Voraussetzung aus, daß die „Unterlagen" nur als eine besondere Art der praktischen Verbindung zweier Buchhaltungsteile zu werten ist, was besagt, daß die Hauptkassen- und die Abschlußbuchhaltung die einheitliche Direktionsbuchhaltung bilden, und behandelt die Konten und spaltenmäßigen Eintragungen als tatsächliche Konten. Demgemäß geht die Monatsbilanz bezw. das Bilanzkonto nicht aus den in verschiedenen Buchhaltungen gewonnenen „Unterlagen" hervor, sondern wird aus dem Abschluß der Konten des Kontensystems der Direktionsbuchhaltung logisch entwickelt, wobei allerdings einige Werte,

welche außerhalb der eigentlichen Buchhaltung gewonnen werden, systematisch wie solche aus Inventuren zur Vervollkommnung der Buchhaltungsarbeiten verarbeitet werden.

Auf der Sollseite des Bilanzkontos finden wir zunächst den Posten „Reichsbahnvermögen", welcher die dem Bezirk dienenden Anlagewerte ausweist und in verschiedene Arten zerfällt. Die Unterteilung erfolgt hierbei aber nicht nach den Verkehrsbezeichnungen der Anlagen, z. B. nach Grundstücken, Gebäuden, Maschinen usw., sondern nach dem „Anteil am Reichsbahnvermögen", dem „Zu- oder Abgang" und dem „Anlagezuwachs". Der Anteil am Reichsbahnvermögen umfaßt den bereits vorhandenen Bestand und wird von Bilanz zu Bilanz durch Vortrag verbucht. Die Zu- oder Abgänge aus dem bezirksweisen Austausch von Vermögensteilen gelangen auf das Bilanzkonto durch den Abschluß des Kontos Anlagezu- und -abgänge, und der Wert des Anlagezuwachses wird aus dem Anlagezuwachskonto ohne weitere Differenzierung in Einnahmen und Ausgaben überführt. Als Werte der Zu- und Abgänge kommen hierbei die Durchschnittswerte, sofern es sich um Uebertragungen solcher Anlagen handelt, die vor dem 1. Januar 1926 vorhanden waren, und die Herstellungs- bezw. Beschaffungskosten in Ansatz, wenn die Anlagen nach diesem Zeitpunkt beschafft oder erstellt wurden. Wir sehen demnach, daß in dem Posten verschiedene Wertarten vereinigt sind. Hinsichtlich des Anlagezuwachses möchte ich nochmals hervorheben, daß dieser Betrag aus der Saldierung von Ausgaben und Einnahmen entsteht, welch letztere sich zum Teil aus Baukostenzuschüssen Dritter, unentgeltlich übereigneten Grundstücken und Gebäuden usw. zusammensetzen. Die effektive Höhe der neubeschafften Anlagen wird demnach nicht ausgewiesen; eine Erscheinung, die sich auch bei dem Anteil am Reichsbahnvermögen feststellen läßt, da am Schlusse des Jahres die Zu- oder Abgänge sowie der Anlagezuwachs mit dem Anteil an dem Reichsbahnvermögen vereinigt werden.

Eng verbunden mit den Anlagenwerten ist der Posten „Wertverbesserung". Er ist als Korrekturposten der beiden Habenposten alte und neue Anlageschuld aufzufassen, auf denen die Zeitwerte der Anlagen, welche im Laufe der Jahre aus anderen Bezirken zugegangen sind, dargestellt werden. Umgekehrt kann man selbstverständlich auch in der Einsetzung des Wertes der Wertverbesserung eine Ergänzung des Reichsbahnvermögens erblicken, wenn man als Wert der Rückgabeverpflichtung des Bezirks an die Hauptverwaltung die auf der Habenseite gebuchten Beträge der alten und neuen Anlageschuld als maßgeblich ansieht. Es liegt dies sogar sehr viel näher, und man kann die letztere Version als gegeben annehmen, weil die Anlageschulden in veränderten Werten ausgewiesen werden, während das Reichsbahnvermögen mit unveränderlichen Beträgen eingesetzt wird.

Dem Posten des Anlagevermögens folgen auf der Sollseite die „Betriebsvorräte“ in einem Gesamtbetrag. Er bildet den Gegenposten zu dem auf der Habenseite des Kontos unverrechnete Posten eingesetzten Betrag der Uebersicht über die Wirtschaftsergebnisse. Da die Betriebsvorräte auf Grund von außerhalb der eigentlichen Buchhaltung durchgeführten Ermittlungen auf das Bilanzkonto gelangen, haben sie große Aehnlichkeit mit den üblichen Inventurwerten, unterscheiden sich jedoch von diesen insofern, als sie nicht auf einer tatsächlichen Bestandsaufnahme basieren, sondern aus einer Sonderbuchhaltung, der Wirtschaftskontrolle, herauswachsen. Ein wesentlicher Unterschied gegenüber der Einsetzung von echten Inventurwerten liegt auch schon darin, daß in Anbetracht der vollständigen Durchführung der Abrechnung am Jahresschluß der Wert der Betriebsvorräte der Hauptkassenbuchhaltung und der Uebersicht über die Wirtschaftsergebnisse übereinstimmen müssen und daher solche Inventurwerte nicht eingesetzt werden können.

Gesondert von diesen Vorräten werden seit der Einführung der entsprechenden Vorschußkonten die „Drucksachen, Vorratsgeräte und Fahrzeugausrüstungen“ auf der Sollseite eingesetzt, was durch Abschluß der Vorschußkonten geschieht.

Eine Sonderstellung nimmt der Posten „Kasse“ ein, der nicht nur die Barbestände an Metallgeld und Noten der Reichsmarkwährung, an Rentenbankscheinen und Devisen, sondern auch die Guthaben bei der Reichsbank, anderen Banken und dem Postscheckamt sowie die angezahlten Belege umfaßt. Er muß mit den kassenmäßigen Einnahmen und Ausgaben der Betriebs- und Vermögensrechnung sowie allen sonstigen Konten übereinstimmen und wird in der praktischen Buchhaltung der Bestandsnachweisung des monatlichen Kassenabschlusses entnommen, was für den zugrundeliegenden kontenmäßigen Buchungsablauf nichts anderes bedeutet, als daß der Bilanzbetrag aus der Saldierung des Hauptkassenkontos „Bar“ und „durch Anrechnung“ gewonnen wird. Die Zusammensetzung des Kassenkontos zeigt, daß sich bei der Saldierung nicht nur ein Bestand, sondern auch ein „Vorschuß“, d. h. eine Kassenschuld ergeben kann. Der Vorschuß ist aber nicht unter „Kasse“ auf der Habenseite auszuweisen, sondern als „Schulden an den neuen Monat“ aufzuführen. Für die Bilanz der geschäftsführenden Direktionen für das Werkstättenwesen ergibt sich hierbei eine Besonderheit, denn der am Ende eines Monats oder des Geschäftsjahres vorhandene Kassenbestand geht in die Bilanz des örtlichen Bezirks über und ein Vorschuß ist auf der Seite der Verbindlichkeiten als „Schuld an die örtliche Reichsbahndirektion“ einzusetzen.

Die „Beteiligungen“ und „Wertpapiere“ werden je für sich aus den entsprechenden Konten der Hauptkassenbuchhaltung übernommen. Hierbei werden die Wertpapiere mit den Anschaffungswerten eingesetzt. Differenzen können auf ihm somit nicht entstehen.

Der nächste Posten, die „Forderungen", ist außerordentlich umfangreich und setzt sich aus mehreren in der Bilanz des Werkstättenbereichs aufgeführten Posten zusammen, die ihrerseits wiederum teilweise Sammelposten der Salden von Hauptkassenkonten und deren Unterkonten darstellen. Sie werden in zwei Gruppen eingeteilt, deren Werte summarisch in der Hauptspalte des Bilanzkontos ausgeworfen werden, nachdem vorher die einzelnen Posten in Vorspalten eingetragen worden sind.

Die erste Gruppe umfaßt hauptsächlich solche Kontenwerte, welche die Außenbeziehungen zum Gegenstand haben. Darunter fallen zunächst die „Forderungen aus Darlehen der Verwaltung", als deren Wert der Saldo des Darlehenskontos des Hauptkassenbuchs in Frage kommt. Gleichfalls aus den entsprechenden Hauptkassekonten stammen die Werte der folgenden Bilanzposten: „Forderungen aus der Abrechnung der Verkehrseinnahmen", „Forderungen aus der Betriebsführung von Klein-, Nebenbahnen u. dergl.", „Forderungen aus Wohlfahrtseinrichtungen", „Forderungen aus der Uebergangsrechnung", „Forderungen aus Einnahmerückständen" und die „sonstigen Forderungen". Die „sonstigen Forderungen" nehmen hierbei alle übrigen Bestandswerte der Hauptkassekonten, wie z. B. des Kontos allgemeine Vorschüsse, auf, welche weder in den vorhergehenden noch in den nachstehenden Posten untergebracht werden können.

Die zweite Gruppe setzt sich aus den Forderungen an andere Stellen der DRG, Korrekturwerten und Ausgleichsposten zusammen. Als solche kommen im einzelnen in Betracht: die „Forderungen an die Zentralkasse", die „Forderungen an das Abr Abrechnungskonto mit dem Reichsbahnzentralamt", die „Forderungen an den neuen Monat, das neue Geschäftsjahr" und die „Forderungen aus unverrechneten Posten". Bis auf die Forderungen an den neuen Monat bezw. an das neue Geschäftsjahr entstehen die einzelnen Werte aus den Salden der entsprechenden Konten der Hauptkassen- und Abschlußbuchhaltung. Zu dem Posten „Forderungen an die Zentralkasse" ist noch besonders zu bemerken, daß in der Bilanz am Ende des Geschäftsjahres der Unterschied zwischen den kassenmäßigen Einnahmen und Ausgaben der Betriebs- und Vermögensrechnung eingestellt wird. Sofern er eine Mehreinnahme ist, erscheint er auf der Sollseite und, wenn die Ausgaben die Einnahmen überschreiten, auf der Habenseite. Einen recht eigenartigen Wert bilden die Schulden und Forderungen an den neuen Monat oder das neue Geschäftsjahr, die in engster Verbindung mit der auf der Habenseite als Reserve eingesetzten Betriebsrücklage stehen. Ueber sie sagen die Bestimmungen der AbrV 3 mit Bezug auf die Betriebsrücklage aus, daß „ein gleichhoher Betrag wie die Betriebsrücklage als Forderung „an den neuen Monat" oder als Forderung „an das neue Geschäftsjahr" in die Bilanz am Ende eines Monats oder am Ende eines neuen Geschäftsjahres unter „Vermögen" aufzunehmen"

ist, „da der Gegenwert in den Kassenzahlen der Abschlüsse nicht mehr enthalten ist". Daraus ist zu entnehmen, daß die Schulden und Forderungen an den neuen Monat oder an das neue Geschäftsjahr den Gegenposten zur Betriebsrücklage bilden und als durchlaufende Posten auftreten. Dafür spricht auch der in den Richtlinien über die Aufstellung des Gesamthauptbuchs aufgeführte Vermerk, der besagt, daß unter Nr. 10 als Wert des Kontos „an das neue Geschäftsjahr" der Betrag der Betriebsrücklage anzugeben ist. Betrachtet man dagegen die Vorschrift über die Betriebsrücklage[1]), so ergeben sich Zweifel über die Auslegung dieser Bestimmungen, denn dort gewinnt man den Eindruck, daß die Betriebsrücklage als Gegenposten zu dem dem Bezirk überlassenen Betriebsvermögen eingesetzt worden ist und, obwohl sie in der Gesamtbilanz der DRG als Reserve[2]) bezeichnet wird, eine Verpflichtung des Bezirks gegenüber der Hauptverwaltung zur Rückgabe des Betriebsvermögens in Höhe des empfangenen Wertes darstellt, mit anderen Worten, einen Schuldposten auf dem Bilanzkonto abgibt. Vergleicht man weiterhin die Bestimmungen über die früher aufzustellenden Werkbilanzen[3]), so ergibt sich ebenfalls, daß nicht der volle Betrag der Betriebsrücklage auf der Aktivseite als „Forderung an den neuen Monat", sondern der Unterschiedsbetrag zwischen dem, ich möchte sagen, greifbaren Betriebsvermögen und der Betriebsrücklage einzusetzen ist. Zu dem gleichen Ergebnis muß man auch gelangen, wenn man den kontenmäßigen Buchungsablauf ins Auge faßt, denn, wenn die Betriebsrücklage als Reserve ursprünglich dem Werte des umlaufenden Kapitals entsprach und diesem als Gegenwert gegenübergestellt wurde, so müssen trotz des Verbrauchs für die Leistungen des Werkbezirks in den Kassenbeständen noch Teile des ursprünglichen Betriebsvermögens enthalten sein, da die Betriebsvorräte mit Rücksicht auf das vielen Stoffen innewohnende Beharrungsvermögen selbst im Laufe einiger Jahre nicht vollständig verbraucht werden und somit umlaufendes Vermögen in greifbarer Form darstellen. Schließlich wird man bei näherer Untersuchung der Posten der Gesamtbilanz der DRG, die ja auf den gleichen Prinzipien wie die Bezirksbilanzen[4]) aufgebaut ist, ebenfalls zu der Feststellung kommen, daß nur die Differenz zwischen der Betriebsrücklage und dem umlaufenden Vermögen zur Wahrung der Gleichheit zwischen beiden einzusetzen ist, da man, abge-

---

[1]) AbrV 3, § 24, Absatz 1: „Als Betriebsrücklage ist der Wert des umlaufenden Vermögens (Betriebskapital § 11) im Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz festgestellt worden. Während das umlaufende Vermögen (Betriebskapital) sich nach dem Verlauf der Bewegungen auf den einzelnen Konten ständig ändert, geht die Betriebsrücklage unverändert in die Bilanz am Ende der einzelnen Monate und Geschäftsjahre über."

[2]) Vergl. Röbe, Vortrag, a. a. O., Seite 73.

[3]) BVW Anhang I, Seite 57—62 und §§ 27, 28, Seite 34—37.

[4]) Vergl. Röbe, Vortrag, a. a. O., Abschnitt über die „Abrechnung zwischen den Reichsbahnbezirken", Seite 69/70, Absatz 3.

sehen davon, daß dort die Forderungen an das neue Geschäftsjahr überhaupt nicht ausgewiesen werden, keinen Posten mit annähernd gleicher Summe wie die Betriebsrücklage vorfindet.[1]) Betrachtet man die bisher erörterten, der Hauptkassen- und Abschlußbuchhaltung zugrundeliegenden Konten, so muß man feststellen, daß weder ein Konto „Schulden und Forderungen an den neuen Monat" noch ein Konto „Betriebsrücklage" geführt und in den Kreis der Besprechungen einbezogen worden ist. Das kam daher, weil früher nur die laufenden Buchungen bezüglich ihrer Buchung und Gegenbuchung behandelt und die auf den Konten vorzutragenden Bestände nie berücksichtigt wurden. Hier ist deshalb nachträglich festzustellen, daß die Bestände dort, soweit sie das umlaufende Betriebsvermögen zu repräsentieren vermögen, Gegenposten zu der Betriebsrücklage sind bezw. dies ursprünglich waren. Führt man nun in der Abschlußbuchhaltung ein neues Konto „Schulden und Forderungen an den neuen Monat (Geschäftsjahr)" ein oder setzt man auf der Sollseite des Bezirksbilanzkontos — der Name besagt übrigens, daß es auch auf der Passiv- bezw. Habenseite erscheinen kann — einen neuen Posten ein, welcher die Hervorhebung der Differenz zwischen dem greifbaren und dem ursprünglichen Betriebsvermögen bezweckt, so muß zur Wahrung der Bilanzgleichung unter allen Umständen auf der gegenüberliegenden Seite ein Posten erhöht oder ein anderes Konto entlastet werden. Von einer derartigen Ausgleichsbuchung ist in den Bilanzvorschriften aber keine Rede, und man kann sich, wie aus der bisherigen Besprechung des Kontensystems hervorgeht, über die Gegenbuchungen und über die Höhe der Schulden und Forderungen an den neuen Monat nur dann ein Bild machen, wenn man sich den kontenmäßigen Buchungsablauf vergegenwärtigt und versucht, die eventuellen Vorschriften über die Werte anderer Konten hiermit in Einklang zu bringen. Einen Anhaltspunkt gibt zunächst der § 28 Abs. 2 der Abrechnungsvorschrift 3, der lautet: „In die Bilanz am Ende des Geschäftsjahres ist der Unterschied zwischen den kassenmäßigen Einnahmen und Ausgaben der Betriebs- und Vermögensrechnung aus dem Kassenabschluß, der auch im Abrechnungskonto mit der Zentralkasse erscheint, sofern er eine Mehreinnahme ist, auf der Vermögensseite unter „Forderungen an die Zentralkasse" und, sofern er eine Mehrausgabe ist, auf der Seite der Verbindlichkeiten unter „Schulden an die Zentralkasse" einzustellen." Daraus ist zu entnehmen, daß das Abrechnungskonto Zentrale bis auf den Differenzbetrag zwischen den Einnahmen und Ausgaben der Betriebs- und Vermögensrechnung abgerechnet bezw. verbucht worden ist. Betrachtet man das Abrechnungskonto näher, so stellt man fest, daß die Vorschüsse auf der Habenseite und die Ablieferungen auf der Sollseite gebucht werden, und zwar

[1]) Vergl. Röbe, Vortrag, a. a. O., Abschnitt über die „Abrechnung zwischen den Reichsbahnbezirken", Seite 74 ff.

ergibt sich bei restloser Verbuchung aller Beträge, was ja für den Jahresabschluß unbedingte Voraussetzung ist, daß mit Ausnahme der Ausgaben für den Verbrauch von Stoffen die Soll- und Habenposten in der gleichen Höhe wie auf den Konten Betriebs- und Vermögensrechnung erscheinen. Wohl werden teilweise nur die Ablieferungen der Hauptkasse gebucht, doch ist aus der Analysierung des Buchungsinhalts zu erkennen, daß sich die Beträge aus den kassenmäßigen Einnahmen und Ausgaben für die Betriebs- und Vermögensrechnung sowie aus den Beträgen der eventuell empfangenen Vorschüsse, die hier allerdings auf der Sollseite zu erscheinen haben, zusammensetzt. Daraus ist zu folgern, daß sich die Vorschüsse mit Teilen der gebuchten Ablieferungen ausgleichen müssen und die verbleibenden Posten, welche nun allein die Kontenhöhe beeinflussen, auf der Sollseite durch die Ausgabenabsetzungen sowie die tatsächlichen Einnahmen und auf der Habenseite durch die Ausgaben der Hauptkasse für die Betriebs- und Vermögensrechnung (nur die Ausgaben der Kasse) gebildet werden. Soll nun das Abrechnungskonto, wie den Vorschriften zu entnehmen ist, in voller Höhe sämtliche Ausgaben, worunter auch die Kosten des Stoffverbrauchs fallen, aufnehmen, so sind auf der Habenseite noch zusätzlich die Werte des Stoffverbrauchs zu buchen, wofür man als Gegenkonto das Konto Schulden und Forderungen an den neuen Monat anrufen kann. Der so auf dem Konto Schulden und Forderungen an den neuen Monat übernommene Betrag entspricht dann der Veränderung der Betriebsvorräte, also einer teilweisen Verschiebung des Betriebsvermögens. Aehnliche Verbuchungen werden nötig, wenn man die Verminderung oder Vermehrung der übrigen Konten des Betriebsvermögens darstellen will. Damit wäre aber nur erreicht, daß auf dem Konto Schulden und Forderungen an den neuen Monat die Differenz zwischen dem umlaufenden Vermögen und der Rücklage ausgewiesen wird und nicht, wie die Vorschrift verlangt, der gleiche Betrag wie die Betriebsrücklage. Deshalb ist weiterhin eine Verbuchung der verbleibenden Bestände und Schulden des „greifbaren" Betriebsvermögens notwendig, wozu außerdem noch am Jahresschluß auf einem Konto der Gegenposten zu der neuen Anlageschuld in Höhe des Anlagezuwachses gebucht werden muß, soll die Bilanzgleichung gewahrt bleiben und will man an dem Buchstaben der Bilanzvorschriften festhalten. Die Einsetzung des Betrags der neuen Anlageschuld in Höhe des Anlagezuwachses auf dem Konto Schulden und Forderungen an den neuen Monat führt indessen ebenfalls zu keinem Ziel, da hierdurch nur im Ausnahmefall der Betrag der Betriebsrücklage auf dem Konto erreicht wird. Auch kann man kaum durch andere Umbuchungen das Konto Schulden und Forderungen auf die gewünschte Höhe bringen, es sei denn, daß von Anfang an die Betriebsrücklage durch die Buchung Konto „Schulden und Forderungen an den neuen Monat" an Konto „Betriebsrücklage" gebildet wird, oder daß auf

dem Abr Abrechnungskonto die Differenz zwischen dem obenerwähnten Verbrauch an Betriebsvermögen, der durch die Buchung: Konto Schulden und Forderungen an den neuen Monat an Abr Abrechnungskonto auf das erstere Konto zu stehen kommt, oder daß die Betriebsrücklage zu Lasten des Kontos Schulden und Forderungen an den neuen Monat gebucht wird. Eine andere noch mögliche Version ist die, daß das Abr Abrechnungskonto des Zentralamts alle Beträge sowohl für den Verbrauch der Vorräte auf dem Abrechnungskonto als auch den Betrag für die Schulden und Forderungen an den neuen Monat zur Verfügung stellt bezw. entsprechend be- und entlastet und andererseits schon zu Anfang mit dem Gegenposten zur Betriebsrücklage belastet wird. In allen Fällen muß am Jahresschluß, was ich wegen des Zusammenhangs hier vorwegnehmen möchte, der Anlagezuwachs auf dem Abr Abrechnungskonto erscheinen, wenn die Bilanzgleichung gewahrt bleiben soll. Anders dagegen bei der Monatsbilanz, da dort, wie sich aus der Analyse erkennen läßt, der Gegenposten zu der neuen Anlageschuld in Höhe des Anlagezuwachses auf dem Konto „unverrechnete Posten" verbucht wird und das Abrechnungskonto nicht mit dem Differenzbetrag der Einnahmen und Ausgaben der Betriebs- und Vermögensrechnung zu erscheinen braucht.

Zusammenfassend kann man sagen, daß durch die Einsetzung des Betrages der Betriebsrücklage als Schulden und Forderungen an den neuen Monat auf dem Bilanzkonto das Schwergewicht nach dem Abr Abrechnungskonto verschoben worden ist und die Schulden und Forderungen an den neuen Monat die Bedeutung von durchlaufenden Posten haben. Die Betriebsrücklage hat nicht mehr die Eigenschaft als Reserve oder einer Schuld des Bezirks gegenüber der Hauptverwaltung, sondern in diese Eigenschaften teilen sich das Abrechnungskonto mit der Zentralkasse und das Abr Abrechnungskonto mit dem Zentralamt. Alles in allem ergibt sich durch die Einsetzung der Schulden und Forderungen an den neuen Monat oder das neue Geschäftsjahr in Höhe der Betriebsrücklage ein recht eigenartiges Bilanzbild, über dessen Wert man geteilter Meinung sein kann.

Als letzten Wert finden wir auf der Sollseite des Bilanzkontos den Fehlbetrag, der mit dem Saldo des Wirtschaftskontos übereinstimmt.

Auf der Habenseite des Bilanzkontos des Werkstättenbereichs werden zunächst die Gegenwerte zu dem Anlagevermögen eingesetzt, und zwar werden sie getrennt aufgeführt, je nachdem sie die „alte Anlageschuld" oder die „neue Anlageschuld" betreffen. Beide Posten werden wiederum unterteilt in einen Bestand am Ende des vorhergehenden Zeitabschnitts und die Zu- bezw. Abgänge. Sie erhalten ihre Werte, die teilweise Zeitwerte und teilweise Durchschnittswerte oder Herstellungs- bezw. Beschaffungswerte darstellen, aus den Bilanzen vorhergehender Perioden und den Konten der Anlagenveränderungen.

Ihnen folgt die sogenannte „Rückstellung für entwertete und untergegangene Vermögensteile", welche die gleiche Bedeutung für das Anlagevermögen wie der Posten Wertverbesserung auf der Sollseite hat, unterschiedlich hiervon aber den Grad der Wertminderung der Anlagen berücksichtigt.

Der nächste Posten, die „Betriebsrücklage", wurde schon bei den Schulden und Forderungen an den neuen Monat bezw. an das neue Geschäftsjahr besprochen. Sie stellt den Gegenwert zu dem übernommenen Betriebsvermögen dar, weshalb ihre Höhe im Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz durch das umlaufende Vermögen bestimmt wurde. Der Wert des Betriebsvermögens wurde hierbei durch die Abgleichung der Betriebsvorräte, der Bestände an Drucksachen, Vorratsgeräte und Fahrzeugausrüstungen, Kasse, Wertpapiere, Beteiligungen und Forderungen einerseits und der Schulden andererseits errechnet. Forderungen und Schulden aus der Uebergangsrechnung, aus den Abrechnungskonten mit der Zentralkasse und mit anderen Hauptkassen, den Abr Abrechnungskonten und aus unverrechneten Posten sowie die Schuld an die örtliche Reichsbahndirektion waren nicht zu berücksichtigen. Der Wert der Betriebsrücklage wird unveränderlich von Bilanz zu Bilanz übernommen, sodaß sich eine weitere Kontenführung in der Abschlußbuchhaltung erübrigt.

Die übrigen Habenposten, die Schulden, entsprechen im wesentlichen, allerdings mit umgekehrter Bedeutung für den Bezirk, den auf der Sollseite aufgeführten Forderungen und erhalten ihre Werte aus den Hauptkasse- und Abschlußkonten. Auch hier wieder erfolgt eine Zusammenfassung der Werte in zwei Gruppen, innerhalb deren die Beträge der einzelnen Posten in Vorspalten eingesetzt werden. Die erste Gruppe der Schulden setzt sich zusammen aus: den „Schulden aus Pfand- und Verwahrgeldern", den „Schulden aus Ausgaberückständen", den „Schulden aus Darlehen von Dritten", den „Schulden aus der Abrechnung der Verkehrseinnahmen", den „Schulden aus der Betriebsführung von Klein-, Nebenbahnen u. dergl.", den „Schulden aus Wohlfahrtseinrichtungen", den „Schulden aus der Uebergangsrechnung" und den „sonstigen Schulden". Die zweite Gruppe der Schulden umfaßt: die „Schulden an die örtliche Reichsbahndirektion", die „Schulden an andere Hauptkassen der Reichsbahndirektionen", die „Schulden an die Zentralkasse", die „Schulden an die Zentralkasse aus dem Abr Abrechnungskonto", die „Schulden an das Abr Abrechnungskonto mit dem Reichsbahnzentralamt", die „Schulden an den neuen Monat, das neue Geschäftsjahr", die „Schulden aus unverrechneten Posten" und den „Ueberschuß". Auf sie im einzelnen einzugehen erübrigt sich, da ihre Zusammensetzung und Bedeutung schon bei der Behandlung des Kontensystems der Hauptkassen- und Abschlußbuchhaltung eingehend besprochen wurde.

b) Die Jahresabschlußkonten.

aa) Die Konten des Gesamthauptbuchs.

Die Konten des Gesamthauptbuchs sind Konten der doppelten Buchführung, auf denen die Anfangsbestände, der Umsatz während des Geschäftsjahres, die Abschlußbuchungen und die Jahresschlußbilanz dargestellt werden. Wegen ihres umfassenden Charakters und der Führung von echten Konten wird beim betrachten der praktischen Buchhaltung der Eindruck erweckt, als seien sie eine besondere Ausdrucksform für die zahlenmäßige Wiedergabe der Jahreswirtschaft eines Bezirks und hätten, da die technische Uebernahme der Werte aus der Hauptkassenbuchhaltung und anderen Buchhaltungsteilen teilweise auf den entgegengesetzten Seiten stattfindet, keinerlei Verbindung buchhalterischer Art mit den Quellen der auf ihnen verbuchten Werte. Diese Auffassung ist sehr wohl berechtigt, wenn man nur die praktische Buchhaltung oder die einschlägigen Bestimmungen ins Auge faßt, denn auch der § 4 Absatz 3 der AbrV 3, wonach das Gesamthauptbuch „die Verbindung der Endzahlen des Kassenabschlusses (Anlage 4), des Hauptabschlusses (Anlage 8), der Hauptrechnungen (Betriebsrechnung über Einnahmen und Ausgaben) sowie der Anlagezuwachsrechnung zur Bilanz (Vermögensübersicht) am Ende des Geschäftsjahres" darstellt, vermag nicht vollauf von der systematischen Eingliederung der Konten des Gesamthauptbuchs in die Direktionsbuchhaltung zu überzeugen. Immerhin weist aber die Vorschrift daraufhin, daß die Gesamthauptbuchkonten eine Verbindung von verschiedenen Abschlüssen mit der Jahresbilanz darstellen sollen, was auf das Kontensystem übertragen dahingehend auszulegen ist, daß die Jahresbilanz aus Konten entwickelt wird, die ihrerseits aus Abschlüssen anderer Buchhaltungsteile hervorgehen. Da nun die Abschlüsse die Ergebnisse der Konten der Hauptkassen- und Abschlußbuchhaltung wiedergeben, dürfte die systematische Eingliederung der Gesamthauptbuchkonten als erwiesen anzusehen sein. Störend macht sich hierbei allerdings der umfassende Inhalt der Konten, in Sonderheit die Wiederholung der Anfangsbestände und des Umsatzes geltend. Dieserhalb aufkommende Zweifel bezüglich der Eingliederung in das Kontensystem der Direktionsbuchhaltung können mit Rücksicht auf die mitunter in der kaufmännischen Buchhaltungspraxis zum Zwecke übersichtlicher Darstellung des Gesamtumsatzes vorkommende gleiche Buchungsart zerstreut werden. Die Werte auf diesen Posten werden eben nicht durch einfache Uebertragungen der Salden vorgelagerter Konten gewonnen, sondern durch vollständige Wiederholung des gesamten Konteninhaltes in konzentrierter Form, die praktisch einer Saldierung gleichzustellen ist. Wie daraus und aus den früheren Ausführungen über die Aufstellung der Monatsbilanz zu erkennen ist, haben die Konten des Gesamthauptbuches vornehmlich den Zweck, in zusammenfassender Weise Aufschluß über den Verlauf der

Wirtschaft des Bezirks während des Geschäftsjahres zu geben. Daneben dienen sie selbstverständlich der Erstellung der Jahresbilanz. Unbedingte Voraussetzung sind sie aber, trotzdem die Vorschrift die Erforderlichkeit des Gesamthauptbuchs für die Bilanzaufstellung betont, für den Jahresabschluß nicht, denn die Jahresbilanz könnte auch ohne die Konten des Gesamthauptbuchs auf dem gleichen Weg wie die Monatsbilanzen gewonnen werden.

Die Anzahl der Konten ist außerordentlich groß. Sie im einzelnen aufzuführen, würde zu weit gehen. Es sei daher nur darauf hingewiesen, daß die Konten des Gesamthauptbuchs im wesentlichen denjenigen der Hauptkassen- und Abschlußbuchhaltung entsprechen. Abweichend hiervon fehlen aber die unverrechneten Posten, da am Jahresschluß alle Einnahmen und Ausgaben abgerechnet sein müssen, und die Konten erfahren eine erhebliche Vermehrung durch die Zerlegung der Hauptkassenkonten in mehrere Unterkonten. So werden z. B. folgende Vorratskonten geführt:

Vorratskonto a) Kohlen, Koks, Preßkohlen
" b) Sonstige Betriebsstoffe
" c) Oberbaustoffe
" d) Baustoffe
" e) Stoffe der elektrischen Anlagen
" f) Werkstoffe
" g) Ersatzstücke

und das Wohlfahrtskonto wird in die Konten:

1. Kleiderkasse
2. Betriebskrankenkasse
3. Arbeiterpensionskasse
4. Reichsbahnbeamtenkrankenversorgung
5. Verbandskrankenkasse
6. Sterbekasse für Beamte und Arbeiter
7. Spar- und Darlehenskassen für Beamte und Arbeiter
8. Sonstige Unterstützungskassen für Beamte und Arbeiter
9. Reichsbahnwaisenhort

zerlegt. In der Bilanz selbst erscheinen die Beträge der Unterkonten nicht, da sie über die ihnen übergeordneten Gruppenkonten, hier das Konto Betriebsvorräte und das Wohlfahrtskonto, abgeschlossen und nur die Werte der Gruppenkonten in die Bilanz aufgenommen werden. Als letztes Konto wird in dem Gesamthauptbuch, das wie ein amerikanisches Journal eingerichtet ist, ein Jahresbilanzkonto geführt. Die Einrichtung dieses Kontos läßt deutlich erkennen, daß die Konten des Gesamthauptbuches als Bestandteile der Abschlußbuchhaltung anzusehen sind und nicht als „Unterlagen", wie dem § 4 Absatz 3 der AbrV 3 zu entnehmen ist. Nach vollständiger Verbuchung der Vorträge zu Beginn

des Jahres, der Uebernahme des Jahresumsatzes in Soll und Haben, der Durchführung der Umbuchungen auf die Gruppenkonten und das Erfolgskonto, werden die Konten saldiert und ihre Werte auf das Bilanzkonto übernommen. Damit sind die Buchungsarbeiten der Direktionsbuchhaltung erschöpft.

bb) Das Jahresbilanzkonto.

Das Konto der Jahresbilanz, das praktisch in Form eines Kontos der doppelten Buchhaltung geführt wird, ist im wesentlichen in seiner Zusammensetzung dem Monatsbilanzkonto des Werkstättenbezirks gleich. Eventuelle materielle Unterschiede zwischen dem Monatsabschluß und dem Jahresabschluß wurden bereits bei der Besprechung des Monatsbilanzkontos mitbehandelt, sodaß sich eine weitere Darstellung an dieser Stelle erübrigt.

3. Die technische Durchführung der Abschlußbuchhaltung.

a) Allgemeines.

Die Durchführung der Abschlußbuchhaltung erfolgt sowohl in Listen und Formularen als auch in einem festgebundenen Buch, und zwar bedient sich die praktische Buchhaltung bei den ersteren des statistischen Verfahrens, während in letzterem Konten des Systems der doppelten Buchführung zur Verwendung gelangen. Wie bei dem Kontensystem kann man auch hier zwischen den monatlichen und den jährlichen Abschlußarbeiten, sowie ihren Formularen und Büchern unterscheiden, und es lassen sich, entgegen der Behandlung in der Abrechnungsvorschrift 3, diese wiederum nach der Logik des Buchungsablaufs ordnen. Das hat den Vorteil, daß hierdurch das oben beschriebene, der Abschlußbuchhaltung zugrundeliegende Kontensystem erkenntlich wird und damit seine Bestätigung findet. Daher wird auch die technische Durchführung der Abschlußbuchhaltung im folgenden in zwei Abschnitte eingeteilt, welche 1. die Durchführung der Monatsabschlußbuchhaltung und 2. die Durchführung der Jahresabschlußbuchhaltung zum Gegenstand haben, und innerhalb diesen werden die Formulare in der Reihenfolge der zugrundeliegenden Konten zu Gruppen zusammengefaßt. Allerdings kann diese Ordnung nicht soweit gehen, daß das Bild der praktischen Buchführung hierdurch verzerrt wiedergegeben wird, da es ja Aufgabe dieses Abschnitts ist, die Abschlußbuchhaltung in ihrer tatsächlichen Anwendung zu zeigen. Daher mußte im folgenden in einem Falle von dem Ordnungsprinzip abgegangen werden und die Besprechung der statistischen Ermittlung der „unverrechneten Posten“ nach der „Wirtschaftsübersicht“ erfolgen. Da die Bewertung und die Bedeutung der einzelnen Posten schon eingehend bei dem Kontensystem behandelt wurde, so beschränken sich die folgenden Abschnitte auf eine Besprechung der formularistischen und buchmäßigen Ausgestaltung der Buchhaltung.

b) Die technische Durchführung der Monatsabschlußbuchhaltung.

1. Als erstes Formular der Abschlußbuchhaltung ist die „Uebersicht über die Ermittlung und Verteilung der Unterschiedsbeträge zwischen Kassenzahlen und Wirtschaftsergebnissen auf die Sachgebiete, Gemeinkosten und Einzelkosten der Fertigung" zu nennen, deren Aufgabe aus ihrer Bezeichnung genügend klar hervorgeht. Sie verfügt zunächst über Spalten zur Vergleichung der bei den Ausgabentiteln der Betriebs- und Vermögensrechnung in der Hauptkassenbuchhaltung und der Wirtschaftskontrolle aufgekommenen Beträge, denen eine Spalte für die ermittelten Differenzen und solche für die einzelnen Sachgebiete folgen. Die Kassenzahlen werden aus dem Monatsabschluß der Hauptkasse übernommen und die Wirtschaftsergebnisse entstammen der in der Wirtschaftskontrolle aufzustellenden „Uebersicht der Wirtschaftsergebnisse". Nach Aufteilung sämtlicher Differenzen mit Hilfe der im § 7 der Abrechnungsvorschrift 3 angegebenen Schlüssel[1]) erfolgt dann die Uebertragung der auf den Sachgebieten festgestellten Unterschiedsbeträge auf die „Zusammenstellung der Ergebnisse der Hauptrechnungen und der Unterschiedsbeträge zwischen Kassenzahlen und Wirtschaftsergebnissen". In dieser Zusammenstellung stoßen die Differenzen mit den Ausgaben der Sachgebiete der Hauptrechnungen zusammen und ergeben durch entsprechende Addition oder Subtraktion die in der Wirtschaftsübersicht und der Anlagezuwachsrechnung wiederzugebenden Ausgaben. Zur übersichtlichen Verrechnung der Unterschiedsbeträge und der Ausgaben der Hauptrechnungen ist auch dieses Formular am Kopf in Spalten für die einzelnen Sachgebiete eingeteilt. Eine Uebertragung der hierauf ausgewiesenen Schlußbeträge auf die nachfolgenden Abschlüsse kann aber mit Rücksicht auf die nachstehend beschriebene Gliederung der Ausgaben der Wirtschaftsübersicht nur für die Anlagezuwachsrechnung erfolgen. Die Werte der Wirtschaftsübersicht werden dagegen behelfsmäßig auf einem einfachen, nicht als Bestandteil der Abschlußbuchhaltung anzusehenden, formlosen Blatt zusammengestellt und in der Wirtschaftsübersicht eingesetzt. Was die Abschlüsse der örtlichen Direktionen anlangt, so ist eine Uebertragung sowohl auf den an die Stelle der Wirtschaftsübersicht tretenden Wirtschaftsabschluß als auch auf die Anlagezuwachsrechnung möglich, da die Ausgaben beider Rechnungen nach Sachgebieten gegliedert sind. Wie daraus hervorgeht, bilden die Wirtschaftsübersicht und die Anlagezuwachsrechnung die Schlußrechnungen der auf den Hauptkassenkonten verbuchten und im Verlaufe der Durchführung der Direktionsbuchhaltung materiell und formell korrigierten Einnahmen und Ausgaben der Betriebs- und Vermögensrechnung sowie des kassenabrechnungsmäßigen Abrechnungsverkehrs. In der „Wirtschaftsübersicht" werden die Einnahmen und

---

[1]) Ueber die Verteilungsschlüssel vergl. auch die vorstehenden Ausführungen über die Differenzkonten auf Seite 238—240.

Ausgaben, welche den Bezirk be- und entlasten, sowie der Schuldendienst des Werkbezirks in getrennten Abschnitten für den abgerechneten Monat und das abgelaufene Geschäftsjahr dargestellt und durch Abgleichung beider der Ueberschuß oder der Fehlbetrag ermittelt. Sie ist sonach, da eine weitere Gewinn- und Verlustrechnung nicht aufgestellt wird, die Erfolgsrechnung des Bezirks und zwar einmal Monatserfolgsrechnung und einmal Teiljahreserfolgsrechnung. Durch die weitere Trennung der Monats- und Teiljahresergebnisse in „Wirtschaftsergebnisse" und „Beträge aus der Abrechnung unter den Reichsbahnbezirken" und durch die Erfolgsermittlung für diese, kann man weiterhin unterscheiden zwischen Erfolgsrechnungen ohne und solche mit Einbeziehung der Wirtschaftsabrechnung. Schließlich ist durch die gesonderte Ausweisung des Erfolges der Betriebsrechnung einerseits und des Erfolges der Betriebsrechnung einschließlich des Aufwands für den Schuldendienst und die sonstigen Lasten andererseits eine weitere Scheidung in zwei Arten von Erfolgsrechnungen gegeben, sodaß man in der Wirtschaftsübersicht insgesamt acht verschiedene Erfolgsrechnungen feststellen kann. Unter diesen ragt die Monatserfolgsrechnung, welche die monatlichen Einnahmen und Ausgaben der Wirtschaftsergebnisse und der Abrechnung unter den Reichsbahnbezirken umfaßt und die Ausgaben für den Schuldendienst in die Rechnung einbezieht, hervor, und man kann ihr allein die Eigenschaft der monatlichen Erfolgsrechnung zuschreiben, wenn man von der formellen Abweichung zwischen ihr und den üblichen Erfolgsrechnungen absieht. Die Gliederung der Einnahmen ist die gleiche wie in der Hauptrechnung I (Betriebsrechnung), während die Ausgaben nach dem Plan der Wirtschafts-, Buch- und Rechnungsführung unterteilt sind. Als Einnahmen kommen aber bei den GDW nur die sonstigen und die rechnungsmäßigen Einnahmen in Betracht. Den Ausgaben der einzelnen Titel folgt der Betrag des Schuldendienstes und der sonstigen Lasten, welcher in der Wirtschaftsübersicht in Teilbeträgen für die Verzinsung der alten Unlageschuld, der neuen Anlageschuld, des umlaufenden Vermögens, die gesetzlichen Rücklagen und den Unterschied zwischen planmäßiger und tatsächlicher Erneuerung angegeben wird. Dagegen wird der Schuldendienst, wie er sich aus der Abrechnung unter den Bezirken ergibt und der nach dem Schuldendienst für das Bezirksvermögen eingetragen wird, nicht in der Wirtschaftsübersicht selbst, sondern erst auf der Rückseite für die einzelnen Abrechnungsgebiete erläutert. Die zweite Schlußrechnung, die Anlagezuwachsrechnung, verbucht ebenfalls in zwei Spalten nebeneinander die Einnahmen und Ausgaben für den abgerechneten Monat und das abgelaufene Geschäftsjahr. Die Einnahmen werden wie bei der entsprechenden Hauptrechnung gegliedert in solche aus Verkauf von Grundstücken, aus Baukostenzuschüssen Dritter, aus unentgeltlich übereigneten Grundstücken und Anlagen sowie die sonstigen Einnahmen.

Die Ausgaben werden in zwei Gruppen für die Betriebsentwicklung und den Neubau der Bahnanlagen angegeben, die ihrerseits jeweils zerfallen in Ausgaben aus der Betriebsrechnung und solche aus der Vermögensrechnung. Am Schluß der Anlagezuwachsrechnung wird dann die Summe der Einnahmen von der Summe der Ausgaben abgezogen und der Unterschied zwischen beiden als Anlagezuwachs auf die Vermögensübersicht übertragen.

2. Die in der Direktionsbuchhaltung zu buchenden Anlagenveränderungen werden in der „Nachweisung des Uebergangs von Vermögensteilen von Bezirk zu Bezirk und des Abgangs von untergegangenen und stillgelegten Vermögensteilen" behandelt. Die Nachweisung zerfällt in zwei Seiten, wovon, wie bei einem Konto, die eine Seite die Zugänge und die andere Seite die Abgänge darstellt. In den Spalten der Zugänge werden folgende Eintragungen vorgenommen: der Tag des Uebergangs, die Anzahl und Bezeichnung der Vermögensteile, der Abgabebezirk, die Höhe des Zugangs beim Reichsbahnvermögen, der Zugang bei der Anlageschuld in Höhe des Zeitwerts, die hiervon auf die alte und auf die neue Anlageschuld entfallenden Anteile, der Betrag der Rückstellung für entwertete und untergegangene Vermögensteile, das Wertverbesserungskonto, sowie die nachrichtlichen Angaben über die Herstellungs- oder Beschaffungskosten bei der letztmaligen Erneuerung bezw. bei der erstmaligen Ausgabe, über das Lebensalter und die durchschnittliche Nutzungsdauer. Auf der Ausgangsseite gehen dem Vermerk des Empfangs ebenfalls die Eintragungen des Datums, der Anzahl und der Bezeichnung des Vermögensteils voraus. Ihm folgen die Spalten für den Abgang beim Reichsbahnvermögen, der alten und der neuen Anlageschuld, in denen jeweils der Durchschnittswert oder die Herstellungs- bezw. die Beschaffungskosten zu buchen sind. Nachrichtlich werden dann noch die Herstellungs- bezw. Beschaffungskosten bei der letztmaligen Erneuerung bezw. erstmaligen Ausgabe sowie das Lebensalter eingetragen. Wie man sieht, sind die vorbesprochenen Konten in ihren Seiten wohl feststellbar, doch fehlt die direkte Gegenüberstellung von Soll und Haben, sodaß man nur durch entsprechende Kombination den eigentlichen Zusammenhang wahrnehmen kann. Durch Saldierung werden jeweils am Schlusse eines Monats die Zu- oder Abgänge ermittelt und die Salden der einzelnen Konten in die Vermögensübersicht übertragen.

Neben der Nachweisung der Anlagenveränderungen wird noch eine „Anlagenrechnung" geführt, welche der Fortschreibung der Anlagen dient und deren Ergebnisse mit den Eintragungen in der Vermögensübersicht am Jahresschluß „übereinstimmen" müssen. Sie steht, wie bereits bei der Kontenbesprechung hervorgehoben wurde, außerhalb des Systems der Buchhaltung und ist als eine nebenherlaufende statistische Rechnung zu werten, welche das Anlagevermögen in bestimmter

Gliederung nachzuweisen hat. Nach der Eintragung der Gesamtsumme des Reichsbahnvermögens sowie der auf die alte und neue Anlageschuld entfallenden Anteile findet in ihr eine Aufteilung des Gesamtbetrags auf folgende Bautitel statt:

Titel	I	Grunderwerb
„	II	Erd-, Fels- und Böschungsarbeiten, Futtermauern zur Herstellung des Bahnkörpers
„	III	Einfriedigungen ausschließlich der Bahnhöfe und Haltepunkte
„	IV	Wegübergänge einschließlich der Unter- und Ueberführungen
„	V	Durchlässe und Brücken
„	VI	Tunnel
„	VII	Oberbau der freien Bahn, der Bahnhöfe und Haltepunkte einschließlich Sicherungsanlagen
„	VII a	Elektrische Zugbeförderung
„	VIII	Fernmeldeanlagen, Bahnmeister-, Bahnwärter-Wohnungen, Abteilungszeichen
„	IX	Bahnhöfe und Haltepunkte nebst allem Zubehör an Gebäuden
„	X	Werkstattsanlagen
„	XI	Außerordentliche Anlagen
„	XII a	Fahrzeuge mit Ausnahme der Güterwagen
„	XII b	Güterwagen
„	XIII	Insgemein
„	XIV	Gemeinkosten, Frachten aus der Dienstgutbeförderung
„	XV	Bauzinsen.

Die drei letzten Bautitel kommen nur für die Eintragungen des Anlagezuwachses in Betracht und werden am Jahresschluß durch Uebertragung und Verteilung ihrer Werte auf die Bautitel I bis XII aufgelöst. Gleichfalls werden auf die einzelnen Bautitel, mit Ausnahme des Bautitels I, die in den folgenden Spalten zu buchenden Unterschiedsbeträge zwischen dem Zeitwert und dem Durchschnittswert oder den Herstellungs- bezw. Beschaffungskosten aufgeteilt, welche bei den bezirksweisen Uebergängen oder Stillegungen usw. entstehen und als Wertverbesserung und Entwertung bezeichnet werden. Die Eintragungen in der Anlagenrechnung, die sich bei den Werkbezirken auf wenige Titel beschränken, werden monatlich vorgenommen, und zwar erfolgen sie in Abteilungen getrennt nach Anlagezu- und -abgängen sowie nach dem Anlagenzuwachs. Eine Abschrift der Anlagenrechnung, deren Werte mit den Bilanzwerten übereinstimmen müssen, wird am Jahresschluß der Bilanz beigefügt.

3. Als nächste Rechnung der monatlichen Abschlußbuchhaltung ist die „Vermögensübersicht" zu nennen, welche das in der Kontenbesprechung

behandelte Bilanzkonto des Werkstättenbezirks repräsentiert. Sie wird auf einem doppelseitigen Formular dargestellt, auf dessen linker Seite das Kapital nach seiner Verwendung und Form wiedergegeben wird, während die rechte Seite der Aufführung der Kapitalquellen dient. Das Formular selbst bezeichnet die Posten der linken Seite als Vermögen und diejenigen der rechten Seite als Verbindlichkeiten. Die Werte der Vermögensübersicht werden den Hauptkassenabschlüssen sowie den bereits besprochenen Formularen und Listen der Abschlußbuchhaltung entnommen, welche in den Vorschriften als „Unterlagen" bezeichnet werden. Ueber die Gliederung, Bedeutung und die Bewertung der einzelnen Posten wurden bereits bei der Behandlung des Monatsbilanzkontos erschöpfende Angaben gemacht, sodaß weitere Ausführungen an dieser Stelle einer Wiederholung gleichkämen und deshalb unterbleiben können.

4. Der Vermögensübersicht ist die „Nachweisung der Forderungen und Schulden aus unverrechneten Posten" angefügt, in welcher je zwei Spalten für den Saldo der Betriebs- und Vermögensrechnung, für den Saldo des Wirtschaftsabschlusses sowie für die sich nach der früher erwähnten Tabelle und den Eintragungen ergebende Schuld und Forderung eingerichtet sind. Nach Abgleichung dieser Beträge und Feststellung der Schuld oder Forderung wird auf den nächsten Zeilen die Differenz zwischen dem in der Hauptkassenbuchhaltung gebuchten und dem in der Wirtschaftskontrolle aufgekommenen Wert der Betriebsvorräte ermittelt und in den Spalten Schuld oder Forderung eingesetzt, je nachdem der erstere größer oder kleiner ist als der letztere. Schließlich wird der Gesamtbetrag der Schulden und Forderungen aus unverrechneten Posten durch Addition oder Subtraktion der auf diese Weise gewonnenen Beträge festgestellt und der Endwert als „unverrechnete Posten" in der vorerwähnten Vermögensübersicht eingesetzt. Am Jahresschluß entfällt die Aufstellung dieser Nachweisung, da für den Jahresabschluß sämtliche Einnahmen und Ausgaben abgerechnet sein müssen.

c) Die technische Durchführung der Jahresabschlußbuchhaltung.

Die Jahresabschlußarbeiten werden ausschließlich in dem Gesamthauptbuch durchgeführt. Das Gesamthauptbuch ist ein festgebundenes Buch, das einem amerikanischen Journal gleichkommt und demgemäß Konten des Systems der doppelten Buchhaltung besitzt. Es weicht sonach in seiner Anlage grundsätzlich von den Büchern der Hauptkassenbuchhaltung sowie den sonstigen Formularen und Listen der Abschlußbuchhaltung ab, welche sich des statistischen Verfahrens bedienen. Als Konten sind nach § 4 Absatz 3 der Abrechnungsvorschrift 3 zu führen:

„a) die Konten, die in den Kassenbüchern der Hauptkasse der Reichsbahndirektion erscheinen,

b) die Konten, die in den Hauptrechnungen der Betriebsrechnung und der Anlagezuwachsrechnung erscheinen, soweit sie nicht bereits unter a enthalten sind,
c) das Reichsbahnvermögen und die Anlageschuld (vergl. § 20),
d) das Wertverbesserungskonto und die Rückstellung für entwertete und untergegangene Vermögensteile (vergl. § 21 (7),
e) die Betriebsrücklage (vergl. § 24)."

Außerdem werden manche „Konten", die im Haupt-Einnahme- und Haupt-Ausgabebuch des Rendanten erscheinen, weiter in Unterkonten zerlegt, ein Bilanzkonto eingerichtet und mehrere Konten für den Schuldendienst und die sonstigen Lasten zur getrennten Darstellung der einzelnen Arten geführt, deren Werte beim Abschluß in dem ebenfalls hinzugefügten Konto Ueberschuß-Fehlbetrag aufgehen. Der Inhalt der einzelnen Konten erstrekt sich auf die Vorträge aus dem Abschluß des vorhergehenden Geschäftsjahres, die Umsätze während des Geschäftsjahres in Soll und Haben sowie die Abschlußwerte, welche entweder auf die Gruppenkonten, das Konto Ueberschuß-Fehlbetrag oder das Bilanzkonto überführt werden. Die Werte werden, soweit sie Vorträge aus dem Vorjahre darstellen, praktisch durch einfaches Einsetzen der Salden der Gesamthauptbuchkonten des vergangenen Jahres gewonnen und, soweit sie den Umsatz betreffen, unsaldiert teilweise aus dem Kassen- oder Hauptabschluß und teilweise aus den Listen der Abschlußbuchhaltung übernommen. Der Abschluß der Konten weist gegenüber den üblichen Buchabschlüssen keine Besonderheiten auf. Die Unterkonten werden saldiert und auf die Gruppenkonten übertragen. Sofern die letzteren wiederum Unterkonten des Kontos Ueberschuß-Fehlbetrag sind, werden sie über dieses Konto abgeschlossen, im anderen Falle über das Bilanzkonto. Damit sind die Abschlußbuchungen erschöpft. Eine weitere Besprechung der einzelnen Bilanzposten erübrigt sich im Hinblick auf die fast vollkommene Gleichartigkeit der Monats- und Jahresbilanz und die bereits erfolgte eingehende Behandlung des der ersteren zugrundeliegenden Kontos.

Kapitel VII.

Kritische Würdigung der Buchhaltung und Selbstkostenrechnung des Werkbetriebs.

A. Allgemeines.

Die vorstehenden Ausführungen zeigen den hohen Stand des heutigen Rechnungswesens der deutschen Reichsbahn-Gesellschaft und bekunden im besonderen die Fortschritte, welche die Buchhaltung und Selbstkostenrechnung des Werkbetriebs infolge der Durchsetzung mit kaufmännischen Prinzipien namentlich in den Nachkriegsjahren erfahren haben. Veranlassung zu der immerhin sehr bedeutenden Umwälzung auf dem

Gebiete des Rechnungswesens gab, wie an anderer Stelle schon ausgeführt wurde, das Reichsbahngesetz vom 30. August 1924, welches den Ertragsgedanken in den Vordergrund stellte, indem es in seinem § 2 über die Geschäftsführung bestimmte, daß die Gesellschaft „ihren Betrieb unter Wahrung der Interessen der deutschen Volkswirtschaft nach kaufmännischen Grundsätzen zu führen" hat. Daneben waren es, wie die in den ersten Nachkriegsjahren einsetzenden, auf eine Vervollkommnung des Rechnungswesens der Werke hinauslaufenden Bestrebungen einiger Werkdirektoren beweisen[1]), noch andere Umstände, wie z. B. die Vergrößerung des Lokomotiv- und Wagenparks und die damit verbundene Ausweitung der Ausbesserungswerke, der Ersatz der Naßdampflokomotiven durch neuzeitliche, mit Vorwärmer, Ueberhitzer und anderen Verbesserungen ausgestatteten Heißdampflokomotiven, die zunehmende Technisierung der Werke usw.[2]), welche gebieterisch eine Aenderung der in jener Zeit noch gänzlich unentwickelten Buchhaltung und Selbstkostenrechnung verlangten.

Wenn die DRG trotz der bisher erzielten, immerhin bedeutenden Fortschritte in der Ausgestaltung des Rechnungswesens die DRG noch nicht voll und ganz die modernen kaufmännischen Rechnungsmethoden eingeführt hat, so liegt das einmal daran, daß der Versuch der Einführung einer nur auf dem System der doppelten Buchhaltung aufgebauten Werkstättenbuchhaltung[3]) scheiterte, was aber nicht auf die Unmöglichkeit der Anwendung der Doppik sondern, wie Schmitt[4]) sehr richtig bemerkt, auf die mangelhafte Schulung des buchführenden Personals zurückzuführen ist. Weiterhin bestanden nach Röbe[5]) gegen die radikale Abkehr von der altgewohnten Kameralistik eine Reihe von Bedenken, als deren wesentlichste er die Schwerfälligkeit des Apparates der doppelten Buchführung, den Gemeinkostencharakter der meisten Kosten und die damit verbundene Schwierigkeit ihrer Verrechnung auf Konten für die einzelnen Verkehrs- und Geschäftszweige, die stark dezentralisierte Kassenbuchführung und das geringe Bedürfnis der kontenmäßigen Gliederung für die Preiskalkulation bezeichnet, deren Ergebnisse nach ihm zwar von Interesse, aber für die Tarifbildung nicht ausschlag-

---

[1]) Vergl. Niederschrift über die Besprechung mit den Werkstätten-Dezernenten der deutschen Reichsbahn und den Vorständen der Wagenabteilungen der Eisenbahn-Hauptwerkstätten der Zweigstelle Bayern, der Eisenbahn-Generaldirektionen und der Eisenbahndirektion Oldenburg über Ausbesserung von Fahrzeugen am 3. bis 6. Mai 1922 in Heidelberg.

[2]) Vergl. Denkschrift, betreffend die Neuordnung der Verwaltung der Eisenbahn-Hauptwerkstätten, a. a. O., Seite 2 ff., siehe auch Kühne, a. a. O., Seite 141.

[3]) Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart 1926, Bd. II, Spalte 614 ff., „Eisenbahnausbesserungswerke".

[4]) Schmitt, R., Frankfurter Dissertation, a. a. O., Seite 162.

[5]) Röbe, Vortrag über „Buchungsgrundsätze und Bilanz der deutschen Reichsbahn", a. a. O., Seite 66/67.

gebend sind. Ueberdies sei der geschäftliche Erfolg nicht nur von der vorteilhaften Erzeugung der Betriebsleistungen, sondern auch von der Inanspruchnahme der einer Lagerung unzugänglichen Verkehrsleistungen abhängig und die DRG sei verpflichtet, nicht nur rentable, sondern auch unrentable Verkehrsarten durchzuführen.

Ohne an dieser Stelle auf Einzelheiten der von Röbe angeführten Gründe eingehen zu wollen, ist festzustellen, daß das gegenwärtig bei der DRG zur Anwendung gelangende Buchhaltungsverfahren, wie der Vergleich zwischen diesem und dem dargestellten kontenmäßigen Buchungsablauf zeigt, sehr viele verwandtschaftliche Züge mit der doppelten Buchhaltung aufweist, letztere aber weit übersichtlicher, klarer sowie logischer aufgebaut ist, eine nicht zu unterschätzende Selbstkontrolle besitzt, die Zusammenhänge zwischen den einzelnen Buchhaltungsteilen besser wiedergibt und der betrieblichen Eigenart und Organisation weit eher Ausdruck zu verleihen vermag. Auch besteht im Rahmen einer doppelten Buchhaltung ebenfalls die Möglichkeit der Anwendung des statistischen Buchungsverfahrens, dessen man sich heute oftmals für die Durchführung einer Betriebsbuchhaltung bedient. Des weiteren ist zu bemerken, daß die Schwierigkeiten einer kontenmäßigen Verrechnung der Kosten nach Geschäftszweigen sowie das Vorhandensein einer weitverzweigten Kassenbuchhaltung keine Gründe sein können, die Doppik abzulehnen, denn auch bei anderen Unternehmungen, wie z. B. bei großen Fabrikbetrieben, bei Banken usw., bestehen diese und trotzdem finden wir bei ihnen die Doppik mit sehr großem Vorteil in Anwendung. Schließlich ist es eine Verkennung der Aufgaben der Selbstkostenrechnung und der Buchhaltung, wenn Röbe darauf hinweist, daß für die Tarifbildung gewissermaßen zum Unterschied von anderen Unternehmungen nicht die Selbstkosten ausschlaggebend sind, und davon spricht, daß „das Bedürfnis nach einer solchen kontenmäßigen Gliederung . . . . bei dem Eisenbahnunternehmen auch nicht von der Bedeutung" ist, „wie etwa bei einem Fabrikbetrieb die Gliederung nach Geschäftszweigen, wo sie für die Preiskalkulation unentbehrlich ist."[1]) Alle Unternehmungen, welche im Markte stehen, haben nur beschränkten Einfluß auf die Preise[2]), da andere Faktoren als die Selbstkosten der Leistungen die Preise bestimmen, denn „im wesentlichen muß der einzelne Betrieb, wenn er nicht ein Monopol besitzt, die Preise hinnehmen wie ein Faktum."[3]) Allerdings darf hierbei nicht vergessen werden, daß auf die Dauer die Preise auf die Selbstkosten Rücksicht zu nehmen haben, da bei Unterschreitung der letzteren Verluste entstehen, die zu einer Liquidation der Unternehmung

---

1) Röbe, a. a. O., Seite 67.

2) Meier-Voß, a. a. O., Seite 9.

3) Schmalenbach, Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, Leipzig 1927, Seite 13.

führen müssen, und andererseits eine wesentliche Ueberschreitung auf den Absatz hemmend und auf die Errichtung von Konkurrenzbetrieben fördernd wirken muß. Ebensowenig ist es eine Besonderheit des Reichsbahnbetriebes, daß bei ihm der Erfolg von der Inanspruchnahme der Verkehrstreibenden abhängig ist, denn bei allen Unternehmungen findet eine Abnahme ihrer Produkte nicht zwangsläufig statt, und ein geringerer Absatz zieht auch bei ihnen in der Regel eine Gewinnminderung nach sich. Wohl mag es richtig sein, daß zwischen der DRG und den übrigen im Markte stehenden Unternehmungen ein Unterschied besteht, da der Eisenbahnbetrieb mit ganz besonders hohen Kosten der Betriebsbereitschaft belastet ist, die durch die Vorhaltung eines außerordentlich umfangreichen Anlagen- und Fahrzeugparks verursacht sind. Der Unterschied ist aber nur ein gradueller. Schließlich dürfte auch die Verpflichtung zur Führung unrentabler Strecken, welche der DRG durch Gesetz auferlegt wurde, kein Grund sein, auf eine genaue Selbstkostenrechnung zu verzichten. Die Ausgaben für diese sind nichts anderes als Kosten, welche mit der Durchführung des Gesamtbetriebes zwangsläufig entstehen.[1]) Sie sind genau so Kosten des Betriebs, wie die Aufwendungen für die den übrigen Unternehmungen durch die Steuer- und andere Gesetze auferlegten Verpflichtungen, wie z. B. die Kosten der Berechnung, der Einbehaltung und der Abführung der Lohnsteuerbeträge, die Kosten der steuerlichen Buchhaltung, die mitunter sehr beträchtlich sind und vielfach nicht gerade angenehm empfunden werden. Ein Grund aber, wegen solcher Besonderheiten, für welche sich bei näherer Betrachtung sehr viele Parallelen bei den privaten, mit kaufmännischen Rechnungsmethoden arbeitenden Unternehmungen finden lassen, die doppelte Buchhaltung und eine exakte Selbstkostenrechnung abzulehnen, dürfte meines Erachtens kaum gegeben sein. Im Gegenteil dürften gerade durch die vermeintlichen Besonderheiten, wie die Abhängigkeit des Erfolges von der Inanspruchnahme der Verkehrstreibenden und die Unmöglichkeit der Lagerung der Verkehrsleistungen ein erhöhtes Interesse gegeben sein, den Leerlauf und seine Auswirkung auf den Aufwand und Ertrag rechnungsmäßig sowohl in der Buchhaltung als auch in der Kalkulation ständig zu verfolgen. Unrentable Verkehrsarten bedürfen genau so einer Ueberwachung hinsichtlich ihrer Kosten und Erlöse wie die rentablen Verkehrsarten, was ganz besonders heute gilt, wo die Wahl zwischen dem Schienen- und Kraftwagenverkehr zur Entscheidung drängt, vorausgesetzt, daß nicht aus anderen Gründen, z. B. Rücksichtnahme auf strategische Gesichtspunkte, Erschließung eines Landesteils usw., die Aufrechterhaltung einer Eisenbahnlinie vonnöten ist. Es ist wohl bei

[1]) Vergl. hierzu auch die Ausführungen von F. Schmidt über den Kostenbegriff in: „Kalkulation und Preispolitik". Berlin 1929, Band 1, Kapitel X des Lehrbuchs der Wirtschaftswissenschaften „Die Handelshochschule", Seite 1485/1486 u. 1507/1508.

der Tarifbildung und der Unterhaltung der Eisenbahnstrecken zu beachten, daß die DRG volkswirtschaftliche Gesichtspunkte berücksichtigen muß. Das schließt aber nicht aus, daß das wirtschaftliche Prinzip im gemeinwirtschaftlichen Sinne[1]) zur Anwendung gelangt. Ja es muß betont werden, daß es unbedingt dort Beachtung finden muß, wo dies nur möglich ist; ein Grundsatz, welcher für das Ausbesserungswesen jedenfalls in der BDW und in anderen Vorschriften als richtunggebend für deren Wirtschaft besonders anerkannt wird.[2]) Denn volkswirtschaftliche Belange können letzten Endes nur durch die Herbeiführung jener Wirtschaftlichkeit gewahrt werden, bei der das wirtschaftliche Prinzip unter Beachtung und Förderung der Interessen der Volkswirtschaft zur Verwirklichung kommt. Wirtschaftlichkeit in diesem Sinne ist daher nicht mit dem privatwirtschaftlichen Prinzip zu identifizieren und hat auch keineswegs etwas mit der Anwendung des bequemen, aber grausamen und schließlich die Gesamtwirtschaft belastenden Mittels der Arbeiterentlassung durch Einführung entsprechender Maschinen oder radikaler Rationalisierung gemeinsam.

Eines der Mittel zur Verwirklichung der Wirtschaftlichkeit in obigem Sinne ist ein gut ausgebautes Rechnungswesen, das nicht nur in seiner Organisation ökonomisch aufgezogen ist, sondern auch in der Lage sein muß, der Ermittlung der Selbstkosten zu dienen und Monatsabschlüsse schnell und exakt zu liefern. Vor allem aber muß es Unterlagen für preispolitische Erwägungen und die gesamte Unternehmungspolitik schaffen und in der Lage sein, die Selbständigkeit und Verantwortungsfreudigkeit der leitenden Beamten der einzelnen Werke, Betriebsabteilungen usw. innerhalb des Betriebs zu heben, damit höchste Leistungen zum Nutzen der Volkswirtschaft erzielt werden.

Von diesen Gedanken sind die folgenden kritischen Ausführungen über die Buchhaltung und Selbstkostenrechnung des Werkbetriebs der DRG getragen, für welchen, wie schon mehrfach betont wurde, seitens der DRG schon immer die Verwirklichung des Prinzips der Wirtschaftlichkeit angestrebt und deshalb auch die oben erwähnten Forderungen an das Rechnungswesen des Werkbetriebs schon zum Teil in der bestehenden Buchhaltung und Selbstkostenrechnung berücksichtigt worden sind. Inwieweit dies bereits geschehen ist und welche Verbesserungsmöglichkeiten noch bestehen, zeigen die nachfolgenden Abschnitte über die Kritik der Buchhaltung und der Selbstkostenrechnung, für welche schon im Hauptteil durch die Rekonstruktion des der Buchhaltung zugrundeliegenden Kontensystems eine wesentliche Vorarbeit geleistet wurde. Aufgabe der folgenden kritischen Würdigung kann es indessen nicht sein, im einzelnen Rezepte für die eventuelle Umgestaltung zu geben.

---

[1]) Vergl. Schmalenbach, Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, a. a. O., Einleitung, Seite 1.

[2]) Vergl. hierzu auch Röbe, a. a. O., Seite 68.

B. Die Buchhaltung.

1. Das Buchhaltungssystem.

Die folgenden Ausführungen sollen dartun, welches der Buchhaltungsformen bei der Buchhaltung des Werkbetriebs zur Anwendung gelangt bezw. inwieweit eventuell die verschiedenen Systeme bei den einzelnen Buchhaltungsteilen miteinander konkurrieren. Als Buchhaltungsformen kommen im allgemeinen neben der einfachen Buchhaltung, welche, wie die vorstehenden Darlegungen deutlich zeigen, bei der DRG-Buchhaltung in keinem Teil verwirklicht ist und daher schon von vornherein aus der Betrachtung ausscheiden kann, die doppelte Buchhaltung und die Kameralistik in Betracht. Wie der im Handwörterbuch der Betriebswirtschaft[1]) von Grünholtz stammende Artikel über Buchhaltungsformen beweist, ist diese Einteilung nicht unbestritten, da dort die kameralistische Buchhaltung als eine Abart der doppelten Buchhaltung behandelt wird. Grünholtz geht bei seiner Auffassung von der Voraussetzung aus, daß die Soll-Einnahmen den Debitoren und die Soll-Ausgaben den Kreditoren der Doppik entsprechen, wobei er als Sollbeträge nicht etwa die Positionen des Etats, sondern die zur Einziehung und Auszahlung angewiesenen Beträge bezeichnet, indem er ausführt: „Einige haben ihn (den Etat) sogar als das „Soll" der kameralistischen Buchhaltung bezeichnet. Nichts ist verkehrter als diese Ansicht. Der Voranschlag ist nichts anderes als eine Aufstellung der zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben. Eine solche Ueberſicht läßt sich in jedem Betrieb anfertigen — muß dort, allerdings für kürzere Zeitspannen, aufgestellt werden — hat also mit der Buchführungsform garnichts zu tun."[2]) Obwohl er dann feststellen muß, daß die kameralistische Buchführung nur ein Fragment der Doppik sein kann, kommt er zu folgendem Ergebnis: „Die Geldrechnung der kameralistischen Buchhaltung ist also eine Form der doppelten Buchführung mit dem Fremdkörper, daß sie die Beziehung zum zweiten Teil der zu demselben Geschäft gehörenden Buchhaltung, der Sachenrechnung, nicht herstellt. Sie brauchte dazu in der Geldrechnung nicht das Kapitalkonto, sondern nur ein Verrechnungskonto etwa „zu transportierende Einnahmen und Ausgaben" oder in der Geldrechnung ein Konto „Sachenrechnung", die den Verkehr zu vermitteln hätten und aus den wirksamen Einnahmen bezw. Ausgaben die nicht dorthin gehörenden aufnähmen."[3]) Zu dieser Einstellung Grünholtz's ist zu bemerken, daß wohl in mancher Hinsicht eine Aehnlichkeit zwischen der Doppik und der Kameralistik besteht und es möglich ist, diese durch einen Vergleich mit einer entsprechenden, nach dem System

---

[1]) Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart 1926, Band II, Spalte 68 ff., in Sonderheit Spalte 127 ff. Stichwort „Buchhaltungsformen".

[2]) Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart 1926, Band II, Spalte 195.

[3]) Ebenda, Spalte 127.

der Doppik konstruierten Buchhaltung klarzulegen. Auch ist es möglich, durch Herausarbeitung des einer statistisch aufgezogenen Buchhaltung zugrundeliegenden Kontensystems und Buchungsablaufs festzustellen, ob eine Buchhaltung nach den Grundsätzen der doppelten Buchhaltung aufgebaut ist oder nicht, da die neuere Auffassung nicht mehr so streng an der buchmäßigen Ausführung des Belastens und Erkennens klebt und die Buchhaltung auch mit Hilfe des statistischen Verfahrens verwirklicht werden kann, ohne den Buchhaltungscharakter zu verlieren.[1]) Unzulässig ist es aber m. E., eine Buchhaltung als besondere Form der Doppik zu erklären, wenn, wie bei der reinen Kameralistik, die unbedingte Voraussetzung der Geschlossenheit des Kontensystems fehlt und auch nicht in der formularistischen Ausgestaltung der Buchhaltung erkennbar ist. Grünholtz geht daher in seiner Interpretation des Charakters der Kameralistik viel zu weit. Außerdem krankt seine Konstruktion der Kameralistik als doppelte Buchhaltung daran, daß er die zur Auszahlung und zur Vereinnahmung angewiesenen Beträge als alleinige Sollbeträge und die Verfolgung ihrer Erledigung als Zweck und Ziel der Kameralistik bezeichnet. Wer Gelegenheit hatte, die reine Kameralistik in der Staatsverwaltung praktisch kennen zu lernen, muß weit von dieser überspannten Auslegung abrücken, da das A und O der Kameralistik die Verfolgung der bei den einzelnen Kapiteln, Titeln und Ziffern des Etats festgesetzten Sollbeträge ist und die in den Kassenbüchern vorgenommenen Sollstellungen lediglich der Ueberwachung der rechtzeitigen und richtigen Erledigung der zur Auszahlung und Vereinnahmung angewiesenen Beträge dienen. Grünholtz übersieht einmal, daß die beiden Arten von Sollwerten, die Sollbeträge der Kassenbücher und die Sollbeträge des Etats, durch Streichungen und Erhöhungen der letzteren einander angeglichen werden können, und daß, falls dies nicht stattfindet, Solldifferenzen genau so entstehen wie Abweichungen zwischen den Soll- und Istbeträgen. Um diese doppelten Differenzen zu vermeiden, werden manchmal die Bücher, wie das bei der DRG heute noch der Fall ist, eine gewisse Zeit über den Abschlußtermin offengehalten und die nach Ablauf dieser Zeit noch verbleibenden Reste werden als Istbeträge gebucht und auf das neue Jahr als Reste des alten Jahres übernommen, oder der Bücherabschluß findet am Schlusse der betreffenden Periode statt und die Restbeträge werden unter Ausgleichung der noch offenstehenden Istbeträge als Reste auf das neue Jahr sofort übertragen. Man muß zugeben, daß hier ähnliche buchhalterische Vorgänge wie bei den Debitoren und Kreditoren vorliegen, darf aber nicht übersehen, daß die Sollstellung in den Kassenbüchern solche der ordentlichen Etatrechnung, der Betriebsrechnung oder wie man es sonst noch nennen

[1]) Vergl. „Neuzeitliche Grundbegriffe der kalkulatorischen Fabrikbuchhaltung" in der Zeitschrift „Der praktische Betriebswirt", Jahrgang 1932, Seite 80, vergl. hierzu auch Schmalenbach, Der Kontenrahmen, a. a. O., Seite 8.

mag, sind und diese, verglichen mit der Doppik dem Leistungskonto oder Fabrikationskonto, allerdings ohne eine in gleicher Weise geordnete Gegenüberstellung der Kosten und Erlöse der einzelnen Leistungsarten, entsprechen. Folglich kann man auch die von Grünholtz angezogenen Sollwerte nicht ganz als Debitoren und Kreditoren ansprechen und muß in den Ueberträgen Korrekturposten erblicken, welche in der Rechnung des neuen Jahres als Reste der früheren Betriebsrechnung auftreten und dort einer gesonderten Abwicklung bedürfen. Es liegt deshalb eine Resterechnung im wahren Sinne des Wortes vor, die materiell das gleiche Ziel verfolgt wie die Verbuchung von Debitoren und Kreditoren in der doppelten Buchhaltung, aber einen anderen, der Doppik durchaus fremden Weg beschreitet. Diese letztere Besonderheit der Kameralistik etwa mit der Begründung leugnen zu wollen, daß diese oder jene Verrechnungsart auch im Rahmen der doppelten Buchhaltung eingeführt werden kann, ist abwegig und zu verwerfen, da die Erhebung dieser Begründung zum allgemeinen Grundsatz zu einer Gleichschaltung führen muß, die selbst der Verfasser in seinem Artikel über Buchhaltungsformen praktisch ablehnt.

Ganz anders als bei der reinen Kameralistik liegen, wie den obigen Ausführungen zu entnehmen ist, die Verhältnisse bei der sogenannten verbesserten Kameralistik, die mit kaufmännischen Grundsätzen durchsetzt ist. Diese kann man dann als eine Form der doppelten Buchhaltung ansprechen, wenn ihre wesentlichste Eigenschaft, das geschlossene Kontensystem, vorhanden ist oder nach neuerer Auffassung in der formularistischen Ausgestaltung der Buchhaltung erkennbar hervortritt, wobei es unschädlich ist, wenn anstatt Konten mit Soll- und Habenseiten einspaltige Aufzeichnungen statistischer Art Verwendung finden. Ob eine mit kaufmännischen Prinzipien verbesserte kameralistische Buchhaltung eine besondere Form der doppelten Buchhaltung ist, ist nicht immer auf den ersten Blick zu erkennen, da wohl die meisten Buchhaltungen dieser Art in ihrem Aufbau von der Kameralistik beeinflußt sind, wie das in der BVW, z. B. bei der Gliederung der Kosten der Kostenstellen nach Titeln, Ziffern und Unterziffern des Wirtschaftsplans, zum Ausdruck kommt. Es ist dies eine Erscheinung, die man häufig antrifft. Sie wird verständlich, wenn man bedenkt, daß die verbesserte Kameralistik aus der reinen Kameralistik hervorgegangen ist und die Reformer zumeist von Grund auf kameralistisch geschulte Beamte sind, die bedauerlicherweise fast durchweg sich mit allen Kräften dagegen wehren, von ihrem „altbewährten", gleichsam als Allheilmittel gepriesenen kameralistischen System abzugehen. Ob eine Buchhaltung eine Form der Doppik ist oder ob lediglich eine Statistik als Organisation vorliegt, wie das Jahn[1]) bei der durch die Fobu abgeänderten Hauptkassenbuchhaltung

[1]) Vorwort zu den „Erläuterungen zur Dienstvorschrift über die Fortbildung der Buchungsordnung" (Fobu), Berlin 1930.

annimmt, läßt sich am besten durch die Konstruktion des der Buchhaltung zugrundeliegenden Kontensystems feststellen. Demzufolge habe ich die Werkstättenbuchhaltung in den vorstehenden Ausführungen kontenmäßig analysiert, soweit anzunehmen war, daß sie auf einem Kontensystem fundiert ist, und habe dort, z. B. bei der Wirtschaftskontrolle der GDW, die Darstellung des eventuell zugrundeliegenden Kontensystems unterlassen, wo von vornherein die Aussichtslosigkeit konstatiert werden mußte. Immer handelt es sich aber, was bei der kritischen Würdigung der Werkstättenbuchhaltung nicht vergessen werden darf, nur um ein der praktischen Buchhaltung zugrundeliegendes Kontensystem, bei dessen Beurteilung man nicht zu engherzig aber auch nicht zu weitherzig verfahren darf. Lücken, welche durch fehlende Konten oder durch die Auslassung zweier, durch einen Buchungssatz verbundenen Soll- und Habenbuchungen entstehen, müssen jedenfalls zu einer Anlehnung des Charakters der statistisch geführten Buchhaltung als besondere Form der Doppik führen.

Bei dem Vergleich der alle Teilbuchhaltungen eines Werkbezirks zusammenfassenden Direktionsbuchhaltung mit dem zugrundeliegenden Kontensystem ist allgemein festzustellen, daß sie in ihrem heutigen Zustand nicht mehr als kameralistische und auch nicht mehr ganz zutreffend als verbesserte kameralistische Buchhaltung angesprochen werden kann. Vielmehr ist die Buchhaltung seit der Einführung der Fobu eine statistische Rechnung, welcher ein Kontensystem zugrundeliegt, aber teilweise aus Gründen der Vereinfachung jeweils nur eine Seite der sich nach den Buchungssätzen der Doppik ergebenden Buchungen berücksichtigt und teilweise aus anderen Gründen, wie vor allem die Rücksichtnahme auf die historische Entwicklung der Buchhaltung, eine andere Einteilung der Kontenseiten besitzt. Sie ist demnach nach der neueren weiten Auslegung eine besondere Form der doppelten Buchhaltung, welche mit Hilfe des statistischen Buchungsverfahrens durchgeführt wird und bei der aus verschiedenen Gründen durch entsprechende Organisation nebenbei die Wirtschaftszahlen nach den früheren Bestimmungen ermittelt werden. Zu diesem Ergebnis der Vorherrschaft der kaufmännischen Buchungsgrundsätze kommt man nicht nur durch die Feststellung des Vorhandenseins eines Kontensystems, sondern auch deshalb, weil die Bilanzaufstellung bei den Bezirken heute als unerläßliche Notwendigkeit angesehen wird und die Abschlüsse der Direktionen durch Zusammenstoß den Abschluß des Gesamtunternehmens ergeben müssen.[1])

Es ist klar, daß bei einer Buchhaltung, welche sowohl kameralistische als auch kaufmännische Bestandteile aufweist und von verschiedenen Buchungsstellen durchgeführt wird, die den einzelnen Dienststellen übertragenen Teilbuchhaltungen verschiedenen Charakter haben

[1]) Vergl. Röbe, Vortrag, a. a. O., Abschnitt „Fortbildung der Buchungsordnung", Seite 68 und 69.

können. So ist es möglich, daß manche Teilbuchhaltungen rein kameralistisch aufgezogen sind, während in anderen die Buchungen nach dem System der Doppik mit Hilfe von zweiseitigen Konten oder statistisch durchgeführt werden. Auch können sowohl bei den Teilbuchhaltungen als auch bei deren Buchhaltungsteilen alle Systeme zugleich Verwendung finden, oder eine Teilbuchhaltung kann, wenn dieser ein kontenmäßiger Buchungsablauf nicht zugrundeliegt, zu einer statistischen Aufgliederung werden und als solche den Buchhaltungscharakter trotz ihrer Bezeichnung als Buchhaltung gänzlich verlieren. Inwieweit die einzelnen Buchhaltungssysteme für sich oder gemischt bei den Buchhaltungsstellen Verwendung finden oder reine Statistik vorliegt, sollen die folgenden Darlegungen zeigen.

Die Werkkassenbuchhaltung hat den Charakter einer Zahlstellenbuchhaltung im wahren Sinne des Wortes, deren Zweck wie bei den meisten Kassen- oder Filialbuchhaltungen, welche seit der Einführung der automatischen Kontrollkassen mitunter nur in bedruckten Kontrollstreifen bestehen, „nur auf die Kontrolle des jeweiligen Kassenbestandes, die rechtzeitige und richtige Erledigung der Einnahme- und Ausgabeaufträge und die ordnungsmäßige Ablieferung gerichtet ist“ [1]). Schmitt [2]), der in seiner Dissertation die mit der Werkkassenbuchhaltung identische Stationskassenbuchhaltung behandelt, hält sie indessen für unverfälschte Kameralistik, was er damit begründet, daß das Fehlen des Hauptbuchs bei der Stationskassenbuchhaltung und die Beschränkung der Kassenbuchhaltung auf die Buchungen des reinen Geldverkehrs ein charakteristisches Merkmal der Kameralistik sei, welche zwischen Geld- und Sachenrechnung eine strenge Scheidung vornehme. Demgegenüber ist festzustellen, daß die Bedeutung der Sachenrechnung für die kameralistische Buchhaltung von Grünholtz, auf den sich Schmitt hierbei beruft, bei weitem überschätzt wird, da die Sachenrechnung in der Praxis zumeist den Charakter eines Inventars mit Wertangaben besitzt, demnach mehr Mengenrechnung als Wertrechnung ist, was auch daraus erhellt, daß vielfach, insbesondere bei kleineren Gemeindeverwaltungen, die Sachenrechnung fast ganz vernachlässigt wird und dafür lediglich eine Inventarisierung erfolgt. Zweitens teilt die Geldrechnung der unteren Buchungsstellen bezüglich ihres Charakters das Schicksal der übergeordneten Geldrechnung, neben der eine Sachenrechnung geführt wird, sofern man letztere überhaupt als Wertrechnung anerkennen will. Für den Charakter der Werkkassenbuchhaltung ist daraus zu folgern, daß sie eine Zahlstellenbuchhaltung ist, denn mit der übergeordneten Hauptkassenbuchhaltung ist sie durch das dort geführte „Rohkonto“ verbunden und ihre Werte gehen vollkommen in der Hauptkasse, welche die Eigen-

---

1) Stahn, a. a. O., Breslau 1920, Seite 136.

2) Schmitt, R., Frankfurter Dissertation, a. a. O., Seite 113.

schaft einer rechnungslegenden Kasse besitzt, auf. Gilt das schon für die frühere[1]) Werk- bezw. Stationskassenbuchhaltung, so trifft dies erst recht für die heutige Buchhaltung zu, wo die Hauptkassenbuchhaltung unter Belassung der Verbindung mit der Werkkassenbuchhaltung durch die Abschlußbuchhaltung erweitert und dadurch zu einer besonderen Form der doppelten Buchhaltung und nicht der Kameralistik wurde.

Eine Buchhaltung mit recht eigenartigem Gepräge ist die betriebswirtschaftliche Vollabrechnung der Ausbesserungswerke. Mit Rücksicht auf die Uebernahme der Ergebnisse der Wirtschaftsführung durch die Wirtschaftskontrolle der GDW könnte man sie als spezielle Kameralistik ansprechen, welcher aus Ermangelung entsprechender Aufzeichnungen der üblichen Kassen- oder Grundbücher eine statistische Rechnung oder Buchhaltung zur Ermittlung des bei den einzelnen Positionen des Wirtschaftsplans durch die Werkleistungen verursachten Verbrauchs beigegeben ist. Kameralistik könnte sie sein, weil ihre Werkbuchhaltung die Ausgaben in einer Gliederung bucht, die es ihr wie bei einer rein kameralistischen Buchhaltung ermöglicht, die Wirtschaftsergebnisse mit den im Wirtschaftsplan vorgegebenen Ausgaben abzugleichen. Allerdings wäre sie nicht eine vollständige Kameralistik, da nach den heutigen Bestimmungen nur noch die Ausgaben und nicht auch die Einnahmen buchhalterisch verfolgt werden und die in der Werkbuchhaltung gebuchten Werte nicht aus Kassen- oder Grundbüchern, sondern aus einer besonderen Buchhaltung hervorgehen, welche außerdem noch die innerbetrieblichen Wertveränderungen darzustellen hat. Gegen diese Auffassung sprechen die weiteren in der Werkbuchhaltung vorzunehmenden Abrechnungsbuchungen, sodaß man, wenn man den Aufgaben der Werkbuchhaltung voll und ganz Rechnung tragen will, zu einer Ablehnung des Charakters der BVW als spezielle Kameralistik kommen muß. Eine Form der doppelten Buchhaltung ist die BVW ebenfalls nicht, da ihr, wie sich aus der Untersuchung im Hauptteil ergibt, die Geschlossenheit des zugrundeliegenden Kontensystems fehlt. Zwar ist in vieler Hinsicht ein Gleichlauf mit einer entsprechenden doppelten Buchhaltung festzustellen, doch sind die Lücken im einzelnen so groß und die praktische Durchführung der Buchungen weicht in einem solchen Umfang von einer entsprechenden Doppik ab, daß man die BVW-Buchhaltung selbst unter weitester Auslegung nicht als eine Form der doppelten Buchhaltung bezeichnen kann. Uebersieht man die enge Verbundenheit der BVW-Buchhaltung mit der Wirtschaftskontrolle der GDW, wie das bei manchen Darstellungen der Werkstättenbuchhaltung der Fall ist, so ist man bei der Feststellung ihres Charakters gezwungen, die BVW hinsichtlich ihrer Beziehungen zur Direktionsbuchhaltung zu beurteilen. Demnach wäre die BVW nicht als Buchhaltung, sondern als statistische

[1]) Stahn, a. a. O., Breslau 1920, Seite 136, Ziffer 683.

Aufgliederung der Hauptkassekonten anzusprechen, welche teilweise progressiv und teilweise retrograd durchgeführt wird. So sehr aber auch viele Anzeichen, wie z. B. die Abstimmungen zwischen der Hauptkassenbuchhaltung und der BVW, die Uebernahme der Ergebnisse durch die Hauptkassenbuchhaltung im einzelnen usw., auf diese Eigenschaft der BVW als Kontenaufgliederung hinweisen mögen, so kann man sich trotzdem mit Rücksicht auf die vollständige Uebernahme der Abschlußwerte der Werkbuchhaltung durch die Wirtschaftskontrolle der GDW und die inventurähnliche Einsetzung der letzteren in der Abschlußbuchhaltung der Direktion nicht vorbehaltlos als solche bezeichnen. Man wird daher zu dem Schluß kommen müssen, daß die BVW eine Zweckstatistik ist, die mehrere Aufgaben zu erfüllen hat. Die Betriebsbuchhaltung einschließlich der Nebenbuchhaltungen für sich betrachtet, ist einerseits Betriebsbuchhaltung im modernen Sinne, welche mit Hilfe des statistischen Verfahrens den Betriebsablauf buchhalterisch verfolgt, dabei der Betriebskontrolle dient und Unterlagen für die Selbstkostenrechnung schafft. Das äußert sich hauptsächlich in der Gliederung derselben in Nebenbuchhaltungen, die Werkkostenermittlung und die Auftragsabrechnung. Andererseits ist die Betriebsbuchhaltung Vorbuchhaltung der Werkbuchhaltung. Die letztere ist heute nur noch in beschränktem Umfang kameralistisch aufgezogen, da sie lediglich die Ausgaben zur Darstellung bringt. Sie vermochte früher als noch der Wirtschaftsabschluß aufgestellt und demgemäß alle Einnahmen und Ausgaben in Form der Verbuchung tatsächlicher Einnahmen und Ausgabeabsetzungen verrechnet wurden, einen Teil der Finanzbuchhaltung zu bilden, da in ihr die Außenbeziehungen zum Ausdruck kamen. Heute ist das nicht mehr der Fall, da die Wirtschaftsbuchungen nicht mehr vollständig durchgeführt und im übrigen außer der Verbuchung der Ergebnisse der Kostenabrechnung und der Anlagen sonstige Buchungen nicht mehr vorgenommen werden. Die heutige Werkbuchhaltung ist eben nur noch ein Fragment der ursprünglichen Werkbuchhaltung, deren vornehmlichstes Ziel in der Aufstellung einer Werkbilanz und einer besonderen Art der Erfolgsrechnung bestand. Im ganzen gesehen hat die BVW ebensowenig den Charakter einer Kontenaufgliederung wie denjenigen einer reinen Kameralistik oder gar einer Doppik. Vielmehr ist sie eine Zweckstatistik, deren erster Teil die innerbetrieblichen Wertbewegungen rechnungsmäßig verfolgt und dabei Unterlagen für die nachfolgende Werkbuchhaltung schafft, die ihrerseits die Ergebnisse der Wirtschaftsführung so verbucht, daß eine Abgleichung mit den Positionen des Wirtschaftsplanes möglich ist. Sie hat große Aehnlichkeit mit einer kameralistisch aufgezogenen Buchhaltung, unterscheidet sich aber von dieser dadurch, daß bei ihr die Kassenbücher durch eine Sonderbuchhaltung, nämlich die Betriebsbuchhaltung, ersetzt sind und nur teilweise die Einnahmen verbucht werden, während die Ergebnisse der Kostenabrechnung zur Darstellung gelangen.

Kameralistik finden wir in der Wirtschaftskontrolle der GDW, welche in der Hauptsache der Ueberwachung der Einhaltung der im Wirtschaftsplan veranschlagten Einnahmen und Ausgaben dient. Gleichwohl ist auch sie von den im heutigen Rechnungswesen der DRG angewandten kaufmännischen Prinzipien beeinflußt, da im Wirtschaftsplan bei weitem nicht mehr in gleichem Umfang Ausgaben, sondern Kosten veranschlagt und dementsprechende Werte auch in der Wirtschaftskontrolle berücksichtigt werden. Sie ist als eine besondere Art von Kameralistik anzusprechen, da ihre Werte zum Teil aus der BDW stammen und nicht aus den üblichen Kassenbüchern. Eine Sonderstellung nimmt sie auch gegenüber der Direktionsbuchhaltung ein, in welch letzterer ihre Ergebnisse monatlich wie Inventurwerte buchhalterisch verarbeitet werden.

Eine recht eigenartige Buchhaltung ist die Stoffbuchhaltung des Stoffbüros, die man ihrem Wesen nach nur als statistische Buchhaltung mit kameralistischem Einschlag bezeichnen kann, denn sie teilt das Schicksal mit der Stoffbuchhaltung der RAW, mit der sie in engsten Beziehungen steht. Obwohl manche Momente dafür sprechen, daß die Stoffbuchhaltung des Stoffbüros mit der Hauptkassenbuchhaltung durch ein Gegenkonto verbunden und somit in das Kontensystem derselben eingespannt ist, muß man mit Rücksicht auf die enge Verbindung mit der Stoffbuchhaltung der RAW und die Verschmelzung dieser mit der Betriebsbuchhaltung der BDW feststellen, daß nur eine besondere Art der Abgleichung der Ergebnisse der zentralen Stoffbuchhaltung mit der Hauptkassenbuchhaltung vorliegt. Kameralistischen Einschlag hat sie insofern, als sie Abgleichungen mit dem Stoffbeschaffungsplan herbeiführt. Sie nähert sich damit dem Charakter der Wirtschaftskontrolle der GDW als zentrale Kameralistik. Welchem der Systeme man den Vorrang zuerkennen soll, ist nicht leicht zu entscheiden. Man wird aber wohl mit Rücksicht auf ihre enge Verbundenheit mit der BDW, die als ganzes eine Statistik darstellt, dem statistischen Charakter den Vorzug geben müssen.

Die Direktionsbuchhaltung, welche sich, wie die Wiedergabe des zugrundeliegenden Kontensystems zeigt, aus der Hauptkassenbuchhaltung und der Abschlußbuchhaltung zusammensetzt, hat seit der Einführung der Fobu und der Abrechnungsvorschriften den Charakter einer besonderen Form der doppelten Buchhaltung, die teilweise mit Hilfe des statistischen Verfahrens und teilweise vermittels Konten der Doppik durchgeführt wird. Die Abschlüsse der Hauptkassenbuchhaltung sind ihrem Charakter nach Zwischenabschlüsse. Sie sind zum Teil kameralistischer Natur und dienen Vergleichszwecken mit den früheren Monats- und Jahresergebnissen. Zum anderen Teil sind sie lediglich Abschriften der Ergebnisse der Hauptkassenkonten und finden in der Abschlußbuchhaltung Verwendung als Unterlagen für die Bilanzaufstellung, weshalb sie als Abschlüsse einer Buchhaltungsabteilung zu werten sind. Die Hauptkassenbuchhaltung ist durch die enge Verbindung mit der Abschlußbuchhaltung

nicht mehr eine verbesserte kameralistische Buchhaltung, sondern eine nach dem System der Doppik aufgezogene Teilbuchhaltung der Direktionsbuchhaltung, die mit Hilfe des statistischen Buchungsverfahrens durchgeführt wird und dabei so ausgestaltet ist, daß sie zu Vergleichszwecken die früheren kameralistischen Abschlüsse zu liefern vermag. Die Abschlußbuchhaltung ist ebenfalls eine Teilbuchhaltung nach dem System der doppelten Buchhaltung. Sie wird teilweise mit Hilfe des statistischen Buchungsverfahrens durchgeführt und teilweise besitzt sie Konten mit Soll- und Habenseiten wie die doppelte Buchhaltung. Beide Buchhaltungen zusammen bilden die Direktionsbuchhaltung, welche man, wie gesagt, als besondere Form der Doppik aufzufassen hat, deren Durchführung aber zum Teil statistisch und zum Teil mit Hilfe von zweiseitigen Konten der Doppik erfolgt. Die Direktionsbuchhaltung ist ein einheitliches Ganzes, das nur zu dem Zwecke in zwei Buchhaltungsteile zerlegt ist, um diese von zwei verschiedenen Buchhaltungsstellen durchführen zu lassen.

Zusammenfassend kann man sagen, daß bei der Buchhaltung des Werkbetriebs heute mehr die kaufmännischen Buchungsgrundsätze im Vordergrund stehen als die kameralistischen. Die Buchhaltung stellt insofern ein glückliches Mischsystem von kaufmännischer und Kameral-Buchhaltung dar, als beide gut aufeinander abgestimmt sind.

2. Der äußere Aufbau der Buchhaltung.

Die Darstellung im Hauptteil ist von der Voraussetzung der Einheit der Buchhaltung des Werkbetriebs ausgegangen. Dazu berechtigte nicht nur die Vermutung der Geschlossenheit der Gesamtbuchhaltung, sondern auch die zahlreichen Abstimmungen zwischen den einzelnen Buchhaltungsteilen, in Sonderheit zwischen der BVW, der Stoffbuchhaltung und der Werkkassenbuchhaltung mit der Hauptkassenbuchhaltung, die Gliederung der Einnahmen und Ausgaben sowie der Zwischen- und Hilfsrechnungen nach den einzelnen Werken usw. gaben Gründe genug zu dieser Annahme. Inwiefern diese Einheit tatsächlich verwirklicht ist, konnte jedoch, worauf mehrfach hingewiesen wurde, noch nicht bei Beginn der Arbeit, sondern erst nach vollendeter Besprechung sämtlicher Teilbuchhaltungen und Buchhaltungsteile festgestellt werden. In diesem Abschnitt sollen daher die tatsächlichen Beziehungen zwischen den einzelnen Buchhaltungen, wie sie durch die kontenmäßige Analysierung der Buchhaltung des Werkbetriebs offenbart werden, ohne Rücksicht auf die mutmaßlichen Beziehungen zusammenhängend dargestellt werden.

Die Werkkassenbuchhaltung steht mit der Hauptkassenbuchhaltung und damit mit der Direktionsbuchhaltung in engster Verbindung. Die Einnahmen und Ausgaben der Werkkassen werden von der Hauptkassenbuchhaltung voll und ganz übernommen, was in Abrechnungshandbüchern, welche der Kontrolle der Werkkassen dienen und getrennt

nach Werken angelegt werden, geschieht. Durch den engen Zusammenhang dieser Bücher mit dem Rohkonto der Hauptkasse und dem Charakter desselben könnte man die den Abrechnungsbüchern zugrundeliegenden Konten als Gegenkonten zu den Werkkassenbuchhaltungen ansehen und damit eine kontenmäßige Eingliederung der letzteren in das System der Direktionsbuchhaltung annehmen. Allein die Werkkassenbuchhaltung besitzt keine entsprechenden Bücher, in denen sich ein Gegenkonto zur Hauptkassenbuchhaltung befindet oder denen sich ein solches zugrundelegen läßt. Sie weist aber in den Kassenbüchern, die an sich nur ein Kassekonto zu verkörpern vermögen, eine Gliederung auf, welche geeignet ist, die gleichen Abstimmungen mit der Hauptkassenbuchhaltung vorzunehmen wie durch ein dort geführtes Gegenkonto. Praktisch läuft daher diese Gliederung auf dasselbe hinaus wie die Einrichtung eines Gegenkontos, formell fehlt aber das letztere. Das ist verständlich, da die unteren Kassen, welche eine Rechnungslegung nicht durchzuführen haben, keine besondere Gliederung ihrer Einnahmen und Ausgaben nötig haben und durch entsprechende Gliederung die formelle Einrichtung eines Gegenkontos vermieden werden kann. Man könnte daher unter weitester Auslegung vielleicht von dem Vorliegen eines Gegenkontos sprechen, wenn man die praktische Ueberflüssigkeit betont und schon die Wahrung des Zwecks durch eine geeignete Gliederung der Bücher, mit anderen Worten, die materielle Eignung für das Vorliegen eines Gegenkontos als ausreichend erklärt. Der tatsächlichen Organisation der Kassenbuchhaltung wird man hierdurch aber nicht gerecht, da diese Konstruktion willkürlich ist. Meines Erachtens ist deshalb diese Auslegung abzulehnen und die Werkkassenbuchhaltung in enger Anlehnung an die tatsächliche Gestaltung derselben als eine Kassenbuchhaltung des Kassierers zu bezeichnen, die zur Erleichterung der Abrechnung mit der übergeordneten Hauptkasse eine entsprechende Gliederung der Einnahmen und Ausgaben vornimmt. Die Werkkassenbuchhaltung ist danach nichts anderes als eine Zahlstellenbuchhaltung, die außerhalb des Kontensystems der Hauptkassenbuchhaltung steht, aber von dieser durch die Abrechnungsbücher und das Rohkonto kontrolliert wird und deren Umsätze über diese Konten auf die zuständigen Verrechnungsstellen oder anderen Konten verbucht.

Die BVW-Buchhaltung ist als Einheit anzusehen, da deren Teile, die Betriebsbuchhaltung und Werkbuchhaltung, im wahren Sinne des Wortes miteinander abrechnen, was aus dem oben festgestellten Charakter der Betriebsbuchhaltung als Ersatz der fehlenden Kameralbücher für die Wirtschaftsbücher, welche zu zugehörigen Manuale verkörpern, hervorgeht. Die Abstimmungen zwischen der Betriebs- und Werkbuchhaltung einerseits und der Hauptkassenbuchhaltung[1]) andererseits dienen nur der

---

[1]) Vergl. Verfügung der HV vom 4. Mai 1931 — 44 krw 327 —.

Feststellung der Uebereinstimmung zwischen den Ergebnissen beider Buchhaltungen, bedeuten aber nicht eine Verbindung mit dem Kontensystem der Direktionsbuchhaltung, wie bei Beginn der vorliegenden Arbeit angenommen werden mußte. Vollkommene Verbindung besteht zwischen der BVW-Buchhaltung und der Wirtschaftskontrolle der GDW sowie der Stoffbuchhaltung des Stoffbüros als deren übergeordnete Buchhaltungen, welche als Zentralbuchhaltungen die Ergebnisse der RAW-Buchhaltungen sammeln und mit der Direktionsbuchhaltung insofern abrechnen, als die letztere die Ergebnisse dieser beiden Zentralbuchhaltungen wie Inventurwerte übernimmt.

Den Ausführungen nach haben wir in der Buchhaltung des Werkbetriebs zwei Gruppen von Teilbuchhaltungen zu unterscheiden: 1. die Buchhaltung der Werkkassen und 2. die BVW-Buchhaltung der Werke mit ihren Zentralbuchhaltungen, der Stoffbuchhaltung des Stoffbüros und der Wirtschaftskontrolle der GDW. Die Buchhaltung der ersten Gruppen steht in direkter Verbindung mit der Direktionsbuchhaltung, und zwar werden ihre Werte von dem ersten Teil der Direktionsbuchhaltung, der Hauptkassenbuchhaltung, übernommen. Die zweite Gruppe besteht zunächst aus der gleichen Anzahl von BVW-Buchhaltungen. Sie übertragen aber ihre Werte nicht direkt auf die Direktionsbuchhaltung, sondern verrechnen mit zwei Zentralbuchhaltungen, deren Werte schließlich von der Direktionsbuchhaltung und zwar, ungeachtet der Abstimmungen zwischen der Stoffbuchhaltung des Stoffbüros und der Hauptkassenbuchhaltung[1]), von der Abschlußbuchhaltung[2]) übernommen werden. Im ersten Fall erfolgt die Uebernahme der Werte seitens der Hauptkassenbuchhaltung einzeln durch Verbuchung auf Grund der ihr von der Werkkassenbuchhaltung zugesandten Belege, und die Hauptkasse übt eine Kontrolle durch die Abrechnungsbücher und das Rohkonto aus. Die Werte der zweiten Gruppe dagegen werden von der Abschlußbuchhaltung, wenn auch in bestimmter Gliederung, so doch in ihrer Gesamtheit, übernommen. Dabei werden die Zentralbuchhaltungen nicht durch besondere Konten kontrolliert, da ihre Ergebnisse als maßgeblich für den Abschluß der Direktionsbuchhaltung angesehen und dort wie Inventurwerte eingesetzt werden.

Die Direktionsbuchhaltung zerfällt in zwei Teile, die Hauptkassenbuchhaltung und die Abschlußbuchhaltung. Diese Trennung ist historisch bedingt und hat ihre Berechtigung heute nur noch insofern, als die Buchungsarbeiten von zwei verschiedenen Abteilungen durchgeführt werden und die Hauptkassenbuchhaltung, die man neuerdings als eine Kassenbuchhaltung im eigentlichen Sinne nicht mehr gut ansprechen

---

[1]) Stowe, a. a. O., II. Teil, §§ 7 und 10, Seite 8 ff. und 11.

[2]) AbrV 3, § 25, Ziffer 1. Danach werden die Betriebsvorräte aus der Uebersicht über die Wirtschaftsergebnisse in die Bilanz des Werkbezirks übernommen.

kann, Abschlüsse der früheren Art zu Vergleichszwecken zu liefern hat. Die Einheit ergibt sich aus der Tatsache, daß die Abschlüsse der Hauptkassenbuchhaltung, die im wesentlichen aus einer Wiedergabe der Summen der Hauptkassenkonten bestehen, gewissermaßen als Summenabschlüsse von der Abschlußbuchhaltung weiter verarbeitet werden. Gegenkonten erübrigen sich selbstverständlich in Anbetracht der verschiedenzeitlichen Durchführung der beiden Buchhaltungsteile und der Vermeidung des Uebergreifens der Buchungen von dem einen Teil auf den anderen, wie das z. B. bei der Einrichtung einer Geheimbuchhaltung der Fall ist.

Die Darstellung der Buchhaltung des Werkbetriebs im Hauptteil und die obigen Ausführungen gewähren einen kleinen Ueberblick über die Schwierigkeiten, die sich bieten, wenn man die Zusammenhänge zwischen den einzelnen Buchhaltungsteilen und das Wesen der heutigen Buchhaltung der Reichsbahn-Ausbesserungswerke nach den Vorschriften kennenlernen will. Die gleichen Hindernisse stellen sich auch demjenigen entgegen, der versucht, praktisch in die Buchhaltung einzudringen. Ist doch der mit der Durchführung einer Teilbuchhaltung beauftragte Beamte oftmals nicht in der Lage, über die Vorgänge bei einer anderen Teilbuchhaltung nähere Auskunft zu geben, die Zusammenhänge klarzulegen und damit das Wesen der Buchhaltung zu erklären. Das liegt nicht an mangelnder Tüchtigkeit der betreffenden Beamten, sondern in der eigenartigen Abfassung der Vorschriften, der Art der technischen Durchführung der Buchhaltung, der Berücksichtigung kameralistischer und kaufmännischer Buchungsprinzipien und an dem ganzen Aufbau der Buchhaltung des Werkbetriebs. Wohin dies führt, beweisen die meisten Vorträge und Schriften über die Reichsbahnbuchhaltung. So begeht z. B. Petsch[1]) den grundlegenden Fehler, die BVW in seiner Dissertation, unter Außerachtlassung ihres Charakters als Teilbuchhaltung, als Buchhaltung der Reichsbahn-Ausbesserungswerke zu behandeln, und auch die beiden Praktiker Schäfer und Kaiser[2]) stellen weder logisch noch vollständig die Werkstättenbuchhaltung dar, sodaß der betriebsfremde Leser dieser Abhandlungen sich kein Bild von dem Umfang und der heute immerhin sehr hohen Bedeutung der Buchhaltung des Werkbetriebs machen kann. Für den Aufbau der Buchhaltung des Werkbetriebs ist daraus zu folgern, daß die Verbindungen zwischen den einzelnen Buchhaltungsteilen und Teilbuchhaltungen und deren Charakter besser hervorgehoben werden müssen. Das hätte aber nicht nur in den Vorschriften zu erfolgen, deren Vielzahl durch Zusammenfassung nach den oben aufgeführten Buchhaltungsgruppen ebenfalls zu verringern wäre, sondern den Beziehungen wäre auch durch

---

1) H. Petsch, Die Betriebsführung in den Reichsbahn-Ausbesserungswerken. Frankfurter Dissertation 1932.

2) Schäfer-Kaiser, a. a. O.

entsprechende Einrichtung von Gegenkonten u. dergl. buchhalterisch Ausdruck zu verleihen. Hand in Hand damit müßte selbstverständlich eine Verbesserung der technischen Durchführung usw. gehen, worauf ich noch an anderer Stelle näher eingehen werde.

3. Das Kontensystem.

Das Wort „Konto" wird von der Buchhaltung des Werkbetriebs in doppeltem Sinne gebraucht, und zwar werden darunter einmal tatsächliche Konten der doppelten Buchhaltung und das andere Mal statistische Rechnungen mit Einnahmen- und Ausgabenseiten verstanden. Konten der ersteren Art kommen im Gesamthauptbuch zur Verwendung, wo sie der übersichtlichen Darstellung der Jahresanfangs- und Endbestände sowie des Jahresumsatzes und der Aufstellung der Jahresbilanz des Bezirks dienen. Sie haben den Charakter von ruhenden Konten, da auf ihnen lediglich am Jahresanfang und Jahresende Buchungen vorgenommen werden. Dagegen sind die „Konten" der zweiten Art mit Rücksicht darauf, daß auf ihnen fortlaufend Buchungen stattfinden, bewegte Konten. Konten im eigentlichen Sinnne sind sie indessen nicht. Vielmehr stellen sie statistische Rechnungen mit Einnahmen- und Ausgabenseiten dar, die aus dem Grunde „Konten" sind, weil die Vorschriften über die Reichsbahnbuchhaltung sie als solche bezeichnen. Konten in diesem Sinne sind die „Konten" in den Hauptbüchern des Rendanten der Hauptkasse.

Daneben wurden in den vorstehenden Ausführungen die der Buchhaltung zugrundeliegenden Konten behandelt. Sie sind keine Konten der praktischen Reichsbahnbuchhaltung, sondern liegen dieser zugrunde und werden sowohl durch tatsächliche Konten der doppelten Buchhaltung als auch durch ein- und zweispaltige Aufzeichnungen statistischer Art repräsentiert, die nach neuerer Auffassung eine besondere Ausdrucksform der doppelten Buchhaltung sein können. Dieser letztere Umstand und die große Wahrscheinlichkeit, daß die Werkstättenbuchhaltung eine solche Sonderform ist, führten dazu, die Buchhaltung kontenmäßig zu analysieren, um den tatsächlichen Charakter derselben festzustellen. Daneben gab die vorteilhafte Erkenntnismöglichkeit der Vorzüge und Mängel der Buchhaltung durch Vergleich der praktischen Reichsbahnbuchhaltung mit einer der Werkstättenbuchhallung entsprechenden doppelten Buchhaltung und einer nach neuzeitlichen Grundsätzen ausgestalteten Doppik, welche durch Verbesserungen verschiedener Art für die Betriebspolitik heute eine so große Bedeutung erlangt hat, Veranlassung zur Darstellung des zugrundeliegenden Kontensystems. Der Vergleich ist deshalb so wertvoll, weil die Doppik wegen ihrer allgemeinen Verwendung durch zahllose kaufmännische Betriebe im Schrifttum eine ungleich größere Pflege gefunden hat als die kameralistische Buchhaltung, und dadurch hinsichtlich ihrer Ausgestaltung in einer Weise

fortschrittlich beeinflußt worden ist, die der vereinsamt darstehenden Kameralistik nicht entfernt in gleichem Umfang zuteilgeworden ist. Schließlich sprach für die Darstellung des zugrundeliegenden kontenmäßigen Buchungsablaufs die Tatsache, daß der Gleichlauf wie auch die Unterschiede zwischen der heutigen Form der Werkstättenbuchhaltung und einer entsprechenden Doppik sich durch ihn leicht feststellen lassen und hierdurch die Schwierigkeiten einer vollkommenen Umstellung der gegenwärtig noch kameralistisch beeinflußten Buchhaltung auf die doppelte Buchhaltung, deren große Vorteile von den führenden Reichsbahnkreisen bedauerlicherweise immer noch verkannt werden, von selbst klar werden. Diesem Umstand entsprechend werden daher im folgenden die Vor- und Nachteile der Buchhaltung des Werkbetriebs im einzelnen und im ganzen an Hand des oben dargestellten Kontensystems herausgeschält. Im Hinblick auf den Charakter der vorliegenden Arbeit dürfte es dabei als Selbstverständlichkeit erscheinen, daß sich die nachstehenden Ausführungen auf das wesentlichste beschränken.

Die Werkkassenbuchhaltung, die in ihrer Eigenschaft als Zahlstellenbuchhaltung soviel Zwecken zu dienen hat, wie ihr von der Verwaltung zugeteilt werden, erfüllt voll und ganz die ihr zugedachten Aufgaben. Allerdings kann die Einteilung der Bücher und ihre Gliederung einen streng denkenden Kontensystematiker dazu bewegen, eine andere Einteilung der Bücher, die Einführung eines Gegenkontos zur übergeordneten Hauptkassenbuchhaltung sowie von Debitoren- und Kreditorenkonten zu fordern. Gleichwohl wird aber auch er zugestehen müssen, daß die Werkkassenbuchhaltung, abgesehen von einer größeren Klarheit der Verbindung mit der Hauptkassenbuchhaltung, vollauf den Ansprüchen genügt. Daß sie nicht in engsten buchhalterischen Beziehungen zu der BVW-Buchhaltung, sondern, unabhängig von dieser, mit der Hauptkassenbuchhaltung im Abrechnungsverhältnis steht, ist unschädlich und mit Rücksicht auf die hierdurch erzielte Erhöhung der Schlagkraft im Kassenwesen, welche jedenfalls wertvoller als eine durch andere Mittel leicht zu ersetzende Verschmelzung mit der BVW ist, sehr zu begrüßen. Damit soll aber keineswegs etwa gesagt sein, daß die Liquiditätsfrage hierdurch eine ideale Behandlung erfährt.

Anders liegen dagegen die Verhältnisse bei der zweiten Gruppe der Werkstättenbuchhaltung, welche die BVW-Buchhaltung, die Stoffbuchhaltung des Stoffbüros und die Wirtschaftskontrolle der GVW umfaßt. Für sie ist eine größere Klarheit in der Kontierung sehr wünschenswert, da ihnen neben der Kontrolle des Wirtschaftsplans die wertmäßige Verfolgung des betrieblichen Geschehens sowie die Schaffung von Unterlagen für die Buchungen der Hauptkasse und der Wirtschaftskontrolle obliegen.

Bei der Untersuchung des Kontensystems der BVW-Buchhaltung im Hauptteil mußte zunächst davon ausgegangen werden, daß die BVW im Rahmen der Reichsbahnbuchhaltung eine selbständige Buchhaltung

darstellt. Dazu gaben die Einteilung der BVW in zwei Buchhaltungen, die Bezeichnungen derselben als Betriebsbuchhaltung und Werkbuchhaltung sowie die Aufstellung von selbständigen Werkbilanzen Veranlassung. Durch den in neuerer Zeit angeordneten Wegfall der Aufstellung von Werkbilanzen mußte dann angenommen werden, daß die Selbständigkeit der BVW aufgegeben und die Buchhaltung der RAW in die Hauptkassenbuchhaltung eingegliedert wurde. Denn die Beibehaltung der Wirtschaftsbücher, die ganze Organisation der neuerlichen BVW, die Abstimmungen mit der Hauptkassenbuchhaltung und der bei überschlägiger Betrachtung des zugrundeliegenden Kontensystems festzustellende Gleichlauf mit einer durch Gegenkonten mit der Hauptkassenbuchhaltung verbundenen Teilbuchhaltung mußten zu der Annahme der Verschmelzung der BVW mit dem Kontensystem der Hauptkassenbuchhaltung führen. So berechtigt dies aber auch von Anfang an sein mochte, so wenig kann dieser mutmaßliche Aufbau und Charakter der Buchhaltung nach eingehender Untersuchung des zugrundeliegenden kontenmäßigen Buchungsablaufs aufrecht erhalten werden. Die Buchungen in der sogenannten Werkbuchhaltung stellen keine Be- und Entlastungen der Hauptkassenbuchhaltung dar, sondern dienen in der Hauptsache den Zwecken der Wirtschaftskontrolle. Es ist zwar möglich, daß auf den Gegenkonten eine Kontrolle des Wirtschaftsplans vorgenommen wird, ohne daß ihr Charakter als Gegenkonten hierdurch eine Aenderung erfährt. Dazu bietet die Gliederung solcher Konten vielfach eine ideale Gelegenheit. Allein in der Werkbuchhaltung der RAW werden die Be- und Entlastungen der GDW nicht vollständig durchgeführt, sodaß man den Wirtschaftsbüchern nicht die Eigenschaft von Gegenkonten zuerkennen kann. Auch halten die Abstimmungen sowie die übrigen oben angeführten Gründe einer näheren Untersuchung nicht stand, weshalb die Annahme einer Eingliederung der BVW-Buchhaltung in das Kontensystem der Hauptkassenbuchhaltung und der Verbindung zwischen beiden mit Hilfe von Gegenkonten nicht aufrechterhalten werden kann. Wie aus dem Abschnitt über den äußeren Aufbau der Buchhaltung hervorgeht, ist die BVW vielmehr mit der Wirtschaftskontrolle verbunden, hat aber trotz der engen Beziehungen mit dieser nicht den Charakter einer Buchhaltung, sondern einer Statistik. Sie ist nur noch ein Fragment der Kameralistik, das man unter einen der üblichen Buchhaltungsbegriffe nicht einreihen kann. Wenn trotz dieser Feststellung im Hauptteil eine Wiedergabe des der Buchhaltung zugrundeliegenden Kontensystems erfolgte und hier nochmals auf dasselbe eingegangen wird, so geschieht das deshalb, weil die Darstellung des Kontensystems nicht allein dem Zwecke der Feststellung des Charakters der Buchhaltung dient, sondern auch hierdurch ein Vergleich mit einer entsprechenden neuzeitlich aufgezogenen Buchhaltung ermöglicht wird, der insofern nutzbringend ist, als mit größter Leichtigkeit die Vorteile und Nachteile sowie die even-

tuellen Verbesserungsmöglichkeiten aufgedeckt werden können. Denn darüber muß man sich von vornherein klar sein, daß die Betriebsbuchhaltung der RAW, obgleich die BVW im ganzen den Charakter einer Statistik hat, ebenso wie eine der üblichen Betriebsbuchhaltungen den Betriebsablauf buchhalterisch darzustellen hat. Eine Aufgabe, die sie umso eher erfüllen muß, als die Selbstkostenrechnung einer weitgehenden, die betriebliche Eigenart berücksichtigenden Gliederung der Kostenmasse bedarf und die Betriebsbuchhaltung die Kalkulation durch entsprechende Darstellung zu unterstützen hat. In Verfolg dieser Forderung ist deshalb die Betriebsbuchhaltung der RAW, ausgehend von den Nebenbuchhaltungen, in Kostenstellen gegliedert und stellt in einer Auftragsabrechnung, welche die Kostenträgerkonten repräsentiert, die auf die Kostenträger entfallenden Kosten buchhalterisch dar.

Die Lohnbuchhaltung und Stoffbuchhaltung sind wie die üblichen Nebenbuchhaltungen als selbständige Buchhaltungsteile aufgezogen, was sich aus den mannigfachen Aufgaben, die sie zu erfüllen haben, erklärt. Eine kontenmäßige Verbindung mit der übergeordneten Stoffbuchhaltung des Stoffbüros ist trotz der engen formularmäßigen Beziehungen nur bei weitester Auslegung der in den Listen und Formularen verrechneten Werte feststellbar. Desgleichen sind kontenmäßige Beziehungen mit der Betriebsbuchhaltung und der Werkbuchhaltung nur sehr schwer zu erkennen, ja bei starrer Festhaltung an der Formulargestaltung muß man sie vollständig negieren. Das Letztere läßt sich auch über das Verhältnis der Lohnbuchhaltung zu den übrigen Buchhaltungsteilen sagen. Bemerkenswert ist, daß die Differenzen zwischen dem tatsächlichen Verbrauch an Löhnen und Stoffen und den in der Betriebsbuchhaltung verrechneten Stoffen nicht in den Nebenbuchhaltungen, sondern erst sehr viel später in der Betriebsbuchhaltung ermittelt und weiter verrechnet werden. Das ist aber insofern unschädlich, als eine Uebertragung der vollen Werte des tatsächlichen Aufwands auf die Konten der Werkkostenermittlung und der Auftragsabrechnung angenommen werden kann. Im großen und ganzen ist zu sagen, daß die selbständigen Nebenbuchhaltungen infolge der eigenartigen Formulargestaltung sowohl hinsichtlich ihres Hauptzwecks, der buchhalterischen Darstellung des tatsächlichen Aufwands und der kalkulationsmäßigen Uebergänge auf den Betrieb als auch hinsichtlich ihres Zusammenhangs mit den übrigen Buchhaltungsteilen sowie ihrer Bedeutung nicht klar genug erscheinen, weshalb eine entsprechende Umgestaltung nach dieser Richtung wünschenswert erscheint.

Die sogenannte Werkkostenermittlung, die als Bestandteil der Betriebsbuchhaltung mit der Kostenstellenrechnung identisch ist, aber Buchhaltungscharakter besitzt, ist beherrscht von dem Gedanken, durch entsprechende Gliederung und Sammlung der Werkkosten kalkulatorischen Zwecken zu dienen. Inwieweit sie dieser Aufgabe gerecht wird, wird wegen der Wichtigkeit der Kostenstellenrechnung für die Selbstkosten-

rechnung und der Herbeiführung einer einheitlichen Darstellung der letzteren eingehend in dem nachfolgenden Abschnitt über die Selbstkostenrechnung untersucht. Die folgenden Ausführungen über die Werkkostenermittlung beschränken sich daher auf eine Besprechung der buchhalterischen Aufgaben der Kostenstellenrechnung und auf Hinweise bezüglich der Zweckdienlichkeit der Werkkostenermittlung.

Zu der Gliederung der Kostenstellenrechnung ist zu bemerken, daß sie, wie den Vorschriften der BVW zu entnehmen ist, weniger nach kalkulatorischen als nach technischen Gesichtspunkten vorgenommen wird. Das hat zur Folge, daß in den „Betriebsstellen", die als Kostenstellen anzusprechen sind, Arbeiten, z. B. Hand- und Maschinenarbeiten, hinsichtlich ihrer Werkkosten gleichbehandelt werden, obwohl sie durch den Umfang ihrer Inanspruchnahme der Einrichtungen der betreffenden Betriebsstelle verschiedene Werkkosten verursachen und deshalb unterschiedlich mit Werkkosten zu belasten wären. Weiterhin vermißt man einen Ausbau der Kostenstellenrechnung für die Zwecke der Betriebskontrolle, wie das im allgemeinen durch Einrichtung von besonderen Kostenstellen für die Kontrolle der Kosten bestimmter Abteilungen, Zwecke usw. geschieht. Eine Kostenstelle für den Vertrieb bezw. den Absatz fehlt, und die Hilfskostenstellen lassen entsprechend ihrer Bedeutung eine weitere Untergliederung in Gruppen- und Einzelkostenstellen sowie eine vom kalkulatorischen Standpunkt aus zu fordernde Absetzung der Erlöse der Nebenprodukte vermissen. Außerdem ist bemerkenswert, daß die Kosten der Kleinarbeiten und Kleinstoffe in der Auftragsabrechnung wie Werkkosten gesammelt und verrechnet werden und somit nicht in der Werkkostenermittlung erscheinen. Auch erfolgt keine besondere Kontierung der Soll- und Isterneuerung, da in der Werkkostenermittlung die Istbeträge als Werkkosten verrechnet werden. Das ist besonders nachteilig, weil die Erneuerungsarbeiten nicht gleichmäßig in den einzelnen Monaten anfallen und hierdurch die Werkkosten in ihrer Höhe durch Zufallswerte beeinflußt werden.

Die Gliederung der Kosten auf den Kostenstellen erfolgt nach dem Plan der Wirtschafts-, Buch- und Rechnungsführung. Eine Verbuchung nach Zeit- und Mengenkosten, die für betriebs- und preispolitische Erwägungen von kaum zu unterschätzender Bedeutung sind, wird nicht vorgenommen, und die Verrechnung auf den Kostenstellen beschränkt sich auf die Istkosten, sodaß sich bei den empfangenden Betriebsstellen alle Kostenschwankungen, die durch die Leistungserstellung der Vorkostenstellen verursacht werden, auswirken.

Hinsichtlich des materiellen Inhalts ist festzustellen, daß in der Werkkostenermittlung durch das Fehlen der Verteilung der einmaligen Ausgaben auf die einzelnen Abrechnungszeiträume, für welche sie aufgewendet werden, nicht Kosten, sondern Ausgaben verbucht werden. Die auf den Kostenstellen verrechneten Werte unterliegen durch die Ver-

wendung von Anschaffungswerten Schwankungen, deren Ursachen außerbetrieblich bedingt sind, und stellen keine tatsächlichen Selbstkosten dar, weil sie Vergangenheits- und keine Gegenwartswerte berücksichtigen. Selbstkosten im heutigen Sinne sind sie auch deshalb nicht, weil Durchschnittslohn- und -Stoffkosten zum Ansatz kommen, die von den tatsächlichen Selbstkosten abweichen. Schließlich ist noch zu beachten, daß der Wert der Werkkostenermittlung davon abhängig ist, inwieweit der Rechnungsbeamte Kosten, wie z. B. Verpackungs-, Verlade-, Transportkosten usw. den einzelnen Leistungen direkt als Sonderkosten belastet oder sie als Gemeinkosten der Allgemeinkostenstelle zuteilt.

Die Verteilung der auf den Kostenstellen gesammelten Werkkosten erfolgt, abgesehen von denjenigen der Hilfskostenstellen, die nach den verbrauchten Mengen aufgeteilt werden, nicht nach individuellen Gesichtspunkten, da die Gesamtzuschlagssätze durch Addition der Zuschlagssätze der Allgemein-, der Hauptgruppen-, Gruppen- und Einzelkostenstellen ermittelt werden und für die Bildung der einzelnen Zuschlagssätze die Lohnstunden als Zuschlagsbasis Verwendung finden. Buchhalterisch äußert sich diese Maßnahme darin, daß die Allgemein-, Hauptgruppen-, Gruppen- und Einzelkostenstellen als letzte Kostenstellen auftreten, d. h. von hier aus findet die Aufteilung auf die Kostenträger statt, sodaß die Entlastungsbuchungen auf einer Vielzahl von Kostenstellen zu erfolgen haben. Die Reichsbahndirektion Kassel vermeidet dies, wie wir gesehen haben, durch die Einfügung eines weiteren Formulars, des sogenannten Abstimmungsformulars, das gewissermaßen eine generelle Sammlung und Verteilung der Werkkosten vornimmt. Der Zweck der Verbindung der Werkkostenermittlung mit der Auftragsabrechnung ist bei dem „Abstimmungs"-Formular aber nicht klar zu erkennen, und es erscheint sehr fraglich, daß es der Sammlung und Verteilung der Werkkosten von Anfang an dienen sollte. Die Einrichtung spricht zwar zum Teil dafür, der Name und die lediglich durch die RBD Kassel erfolgte Einführung lassen dagegen Zweifel aufkommen. Jedenfalls findet auch in diesem Formular eine Gegenüberstellung der für die einzelnen Buchungsnummern aufgekommenen tatsächlichen Werkkosten mit den verrechneten Werkkosten nicht statt. Der Bedeutung dieses Formulars entsprechend ist eine allgemeine Einführung für das gesamte Reichsbahngebiet zu empfehlen. Auch ist eine größere Klarheit hinsichtlich des Zwecks wünschenswert und eine weitere Gliederung der Werkkosten nach Leistungsgruppen sowie Darstellung der bei den einzelnen Leistungsgruppen entstandenen Differenzen zwischen den tatsächlichen und den kalkulierten Werkkosten ist dringend anzuraten.

Die Auftragsabrechnung, die zum Zwecke der Verkürzung der Abrechnungsfristen an Stelle der früheren Selbstkostenermittlung eingerichtet worden ist, hat die Aufgabe, die Kosten der einzelnen Werk-

leistungen zu sammeln und zu ermitteln, sowie die daraus sich ergebenden Kosten der Leistungsgruppen (Buchungsnummern) darzustellen. Sie dient demnach sowohl kalkulatorischen als auch buchhalterischen Zwecken. Der Formulargestaltung der Hauptauftragsabrechnungsliste nach zu urteilen, ist letztes Ziel der Auftragsabrechnung die Gesamtdarstellung der für die einzelnen Kostenarten aufgekommenen Kosten. Demgegenüber ist darauf hinzuweisen, daß im allgemeinen als Endzweck der Auftragsabrechnung der buchhalterische Nachweis der Kosten der einzelnen Leistungsgruppen ist. Die DRG hilft sich hier dadurch, daß sie die Kosten der Leistungsgruppen in den Horizontalspalten der Hauptauftragsabrechnungsliste ausweist, sodaß sowohl die Gesamtwerte der Kostenarten als auch diejenigen der Leistungsgruppen erkenntlich werden. Die Abweichung von den üblichen Auftragsabrechnungen ist daher nur formeller Art. Eigenartig ist in der Auftragsabrechnung der RAW die doppelte Aufführung der Kosten für die Kleinarbeiten und Kleinstoffe. Da sie in der Hauptauftragsabrechnungsliste einmal als Teilkosten für die Aufträge und einmal als Aufträge selbst erscheinen, können leicht Irrtümer entstehen, die zu einer falschen Bewertung der Betriebsergebnisse führen. Meines Erachtens ist es besser, die Kosten der Kleinarbeiten und Kleinstoffe als eine besondere Art von Werkkosten in der Werkkostenermittlung zu behandeln, indem man sie auf einer eigens dafür eingerichteten Kostenstelle sammelt und vermittels Zuschlag auf die in Frage kommenden Leistungen aufteilt. Die in der Auftragsabrechnung verbuchten Lohn- und Stoffkosten sind keine tatsächlichen Selbstkosten im betriebswirtschaftlichen Sinn, im Gesamtbetrag, d. h. die Endbeträge der Hauptauftragsabrechnungsliste müssen aber mit dem in der Lohn- und Stoffbuchhaltung ermittelten „tatsächlichen" Aufwand im Sinne der Reichsbahnvorschriften übereinstimmen. Die in der Auftragsabrechnung gebuchten Werkkosten entsprechen dagegen nur im Ausnahmefall den in der Werkkostenermittlung festgestellten Werkkosten, da sie ihrem Charakter nach vorgeschätzte Kosten sind und vermittels Zuschlagssätzen auf die Werkleistungen aufgeteilt werden. Sie sind ebensowenig tatsächliche Kosten im betriebswirtschaftlichen Sinne wie die in der Werkkostenermittlung berechneten Werkkosten. Bemerkenswert ist noch, daß die Kosten der Arbeiten an den Werkanlagen ebenfalls in der Auftragsabrechnung gebucht und nicht etwa auf besonderen Konten gesammelt werden. Im ganzen ist zu der Organisation der Auftragsabrechnung zu sagen, daß die Verbindungen mit den übrigen Buchhaltungsteilen in den Formularen nicht klar genug hervorgehoben sind und deshalb teilweise nur gemutmaßt werden können. Was die Verbindung mit der Werkbuchhaltung anlangt, so kann man nicht, wie ursprünglich angenommen werden mußte, Buchungen feststellen, die darauf schließen lassen, daß das der Betriebs- und Werkbuchhaltung zugrundeliegende Kontensystem eine Einheit bildet. Vielmehr werden

die Ergebnisse der Betriebsbuchhaltung in der Werkbuchhaltung als Unterlagen im echten Sinne verwendet. Das erklärt sich aus dem Charakter der BVW-Buchhaltung als Zweckstatistik.

Die Werkbuchhaltung, welche wie die Wirtschaftskontrolle der Aemter die Aufgabe hat, die Ergebnisse der Wirtschaftsführung so darzustellen, daß eine Abgleichung mit den planmäßig vorgegebenen Ausgaben möglich ist, und darüber hinaus die Abrechnungsbuchungen der Werkleistungen vorzunehmen, ist hinsichtlich ihrer Ausgestaltung ganz nach der Erfüllung dieser Zwecke zu beurteilen. Danach ist die Werkbuchhaltung als zweckentsprechend ausgebaut zu bezeichnen, denn die Aufstellung eines Wirtschaftsberichts und die Durchführung der Abrechnungsbuchungen werden in vollem Umfang gewährleistet. Unschädlich ist es dabei, daß nicht die Kosten, sondern die Ausgaben verbucht, daß keine tatsächlichen Einnahmen verrechnet, daß der Leerlauf, die Fehlarbeiten usw. nicht besonders berücksichtigt, daß die Selbstkosten mit Anschaffungswerten angesetzt werden und daß die Titel der Werkbuchhaltung keine Gegenkonten zur Hauptkassenbuchhaltung usw. darstellen. Das liegt daran, daß der Wirtschaftsplan, dessen Sollwerte ja kontrolliert werden sollen, seinem Charakter nach Ausgabenplan ist, der auf Anschaffungswerten basiert und Ausgaben anstatt Kosten berücksichtigt, weder eine Eliminierung der Leerlaufkosten noch derjenigen der Fehlarbeiten usw. vornimmt, und daß andererseits die Werkbuchhaltung wegen der bestehenden engen Verbindung der BVW mit der Wirtschaftskontrolle nicht das Ziel haben kann, eine Eingliederung der BVW in das System der Hauptkassenbuchhaltung durch Gegenkonten herbeizuführen. Anders ist dagegen die Werkbuchhaltung bezüglich der betriebswirtschaftlichen Auswertung ihrer Ergebnisse zu beurteilen, wenn man den in vieler Hinsicht zu rechtfertigenden Standpunkt vertritt, daß das einzelne Werk nur für die durch seine betrieblichen Leistungen verursachten Kosten verantwortlich gemacht werden kann. Demzufolge wäre der Wirtschaftsplan wie auch die Werkbuchhaltung so umzugestalten, daß die durch außerbetriebliche Einflüsse, z. B. durch die Schwankungen auf dem Beschaffungsmarkt, hervorgerufenen Kostenschwankungen nicht zum Ansatz kommen, daß anstatt Ausgaben Kosten berücksichtigt werden, daß der Leerlauf und die Fehlarbeiten eine besondere Darstellung erfahren usw. Auch kann die Werkbuchhaltung aufschlußreicher und klarer gestaltet werden, wenn man die Einnahmenbuchungen in Form von Ausgabenabsetzungen durch Buchungen besonderer tatsächlicher Einnahmen ersetzt, was durch die Einrichtung von Konten für die einzelnen Titel möglich ist. Daß dies in einfachster Weise herbeigeführt werden kann, darüber gibt die Besprechung des kontenmäßigen Buchungsablaufs im Hauptteil zur Genüge Auskunft. Bei einer Umgestaltung der Werkstättenbuchhaltung ist schließlich auch eine systematische Eingliederung der BVW in die Hauptkassenbuchhaltung und Verbindung

derselben durch Gegenkonten zu befürworten, da durch sie die Einheit der Buchhaltung des Werkbetriebs hergestellt wird und die Wirtschaftskontrolle der GDW durch eine solche der Hauptkassenbuchhaltung ersetzt werden kann, abgesehen davon, daß der BDW durch eine vollständige Umstellung auf die Doppik die allgemeinen Vorteile der doppelten Buchhaltung zugute kommen. Die Möglichkeit wie auch die Leichtigkeit ihrer Einführung ergibt sich aus dem Vergleich der vorbesprochenen technischen Durchführung der BDW mit dem zugrundeliegenden Kontensystem und aus den nachfolgenden Ausführungen über die Buchhaltung und Selbstkostenrechnung.

Die Direktionsbuchhaltung ist in ihrem Umfang nicht ohne weiteres erkennbar, da die beiden Teile derselben von zwei verschiedenen Buchungsstellen durchgeführt werden und die Hauptkassenbuchhaltung als deren erster Teil Abschlüsse aufstellt, die nach ihrem Charakter auf eine Selbstständigkeit der Hauptkassenbuchhaltung schließen lassen. Allein bestimmte Abschlüsse werden nur zu dem Zwecke aufgestellt, um ihren Inhalt in einer anderen Buchhaltung, der Abschlußbuchhaltung, als Unterlagen für weitere Buchungen zu benutzen, welche die Aufstellung von Bezirksbilanzen zum Ziele haben. Sie deuten ebenso auf den Umfang der Direktionsbuchhaltung hin, wie die Eingliederung der Wirtschaftsabrechnung in die Kassenbuchhaltung und die damit automatisch verbundene Einbeziehung der in den Abrechnungsvorschriften niedergelegten Bestimmungen über die Aufstellung von Bezirksbilanzen in die Kassenvorschriften. Auch wird die enge Zusammengehörigkeit der Hauptkassenbuchhaltung und der Abschlußbuchhaltung durch die Konstruktion des der Buchhaltung zugrundeliegenden Buchungsablaufs bestätigt, ja man muß sagen, daß man eigentlich erst durch eine solche Analysierung der Buchhaltung die engen Beziehungen zwischen den beiden Buchhaltungsteilen aufzudecken vermag, da in den Vorschriften selbst die Einheitlichkeit nicht besonders hervorgehoben wird. Es wird daher am Platze sein, in künftigen Vorschriften die Verschmelzung dieser beiden Buchhaltungsteile besonders zu betonen.

Was am meisten die Untersuchung des Charakters und des materiellen Wertes der Buchhaltung des Werkbetriebs stört, ist die Verwendung verschiedener Methoden für die Durchführung der Buchhaltung, denn neben der statistischen Methode der Verbuchung finden kontenähnliche Buchungen auf sogenannten Konten, die statt Soll- und Habenseiten Einnahmen- und Ausgabenseiten besitzen, und Buchungen auf Konten der Doppik statt. Eine größere Einheitlichkeit dürfte die Uebersichtlichkeit erhöhen und den Buchungsablauf logischer gestalten. Im Aufbau des Kontensystems macht sich vor allem das Fehlen des Kontokorrents und sein Ersatz durch Soll- und Istbuchungen fühlbar. Es wird zwar betont, daß im wesentlichen nur Kassengeschäfte ge-

tätigt werden und deshalb das Kontokorrentkonto überflüssig sei.[1]) Nichts ist aber meines Erachtens unrichtiger als diese Begründung, denn die Soll- und Istbuchungen in den Kassenbüchern beweisen schon durch ihr Vorhandensein die Notwendigkeit eines Kontokorrentkontos, das ebenfalls der Ueberwachung der Erledigung und Feststellung der Schuld- und Guthabenposten dient. Freilich ist grundsätzlich anzuerkennen, daß die Sollposten teilweise ganz anderen Charakter als die Debitoren und Kreditoren haben[2]), aber der von ihnen verfolgte Zweck der Ueberwachung der Erledigung und der Feststellung der Höhe der Außenstände ist der gleiche. Ungewöhnlich sind auch die Zahlblattspalten „durch Anrechnung", deren zugrundeliegendes Konto in einer doppelten Buchhaltung kaum wiederzufinden ist. Das Konto ist meines Erachtens vollkommen überflüssig und trägt nur dazu bei, die Uebersichtlichkeit über die Hauptkassenbuchhaltung zu stören und die große Aehnlichkeit derselben mit einer doppelten Buchhaltung zu verschleiern. Diese Verwandtschaft der Hauptkassenbuchhaltung mit der doppelten Buchhaltung äußert sich sowohl in der Führung von sogenannten „Konten", die allerdings statt Soll- und Habenseiten Einnahmen- und Ausgabenseiten besitzen, als auch in dem entsprechenden Belasten und Erkennen derselben, falls man deren Einnahmen- und Ausgabenseiten die umgekehrte Bedeutung zumißt. Denn bezeichnet man einerseits die Einnahmenseiten der Zahlblattkonten, z. B. des Kassekontos, als Sollseiten und deren Ausgabenseiten als Habenseiten und andererseits die Einnahmenseiten der Buchhaltereikonten, z. B. des Vorratskontos, als Habenseiten und die Ausgabenseiten als Sollseiten, so kann man die Buchungen durchweg durch die in der Doppik üblichen Buchungssätze kennzeichnen. Nun könnte man einwenden, daß in der Doppik weder ein Konto „Betriebsrechnung" noch ein Konto „Vermögensrechnung" geführt wird. Demgegenüber ist aber festzustellen, daß nicht der Name oder eine andersgeartete Gliederung der einzelnen Posten entscheidende Merkmale für die Zugehörigkeit zu dem einen oder anderen Buchhaltungssystem sein können, sondern allein der materielle Inhalt, und dieser ist, was das Konto Betriebsrechnung der ursprünglichen Hauptkassenbuchhaltung anlangt, mit demjenigen eines Fabrikationskontos oder einer weitgehend detallierten und umfassenden Gewinn- und Verlustrechnung identisch, wenn auch die Gliederung der Ausgaben nicht ganz der üblichen Einteilung entspricht[3]) und die Verbuchung von manchen Einnahmearten durch Ausgabenabsetzungen förmlich von der gewöhnlichen Buchungsart abweicht. Aehnlichen Charakter hat das

[1]) Vergl. Röbe, Vortrag, a. a. O., Seite 66.

[2]) Vergl. meine Ausführungen auf Seite 163; hierzu auch Schmitt, Frankfurter Dissertation, a. a. O., Seite 164.

[3]) Vergl. Isaac, Bilanzen, in dem Sammelwerk „Die Handelshochschule", Band 1, Kapitel III, Seite 574.

Konto „Vermögensrechnung". Von dem Konto „Betriebsrechnung" unterscheidet es sich aber dadurch, daß bei ihm die Differenz zwischen den Ausgaben und Einnahmen, mit anderen Worten der Saldo, nach weiterer Behandlung auf den nachfolgenden Anlagezuwachskonten als Bestand unter Anlagezuwachs in die Bezirksbilanz eingesetzt wird. Die Identität mit der Doppik läßt sich weiterhin in dem durch die Fobu neugeschaffenen Buchhaltungsteil, der sich mit der Umwandlung der beiden Hauptkassekonten Betriebs- und Vermögensrechnung in die Hauptabschlußkonten Betriebs- und Anlagezuwachsrechnung befaßt, feststellen. Die eigenartigen Buchungen auf den W-Zwischenrechnungen, die in Uebertragungen von der Einnahmen- auf die Ausgabenseite bestehen und zu Beanstandungen Anlaß geben könnten, kommen ebenfalls, wenn auch nur selten, in der doppelten Buchhaltung vor, z. B. bei der Zahlung eines Schuldners an einen Gläubiger im Falle der Führung eines Kontokorrentkontos (Buchungssatz: Kontokorrentkonto an Kontokorrentkonto). Schließlich ist der Charakter der Abschlußbuchhaltung als besondere Form der Doppik, welche teilweise mit Hilfe des statistischen Buchungsverfahrens durchgeführt wird, zu erkennen. Wenn auch hier ebenso wie bei anderen Buchhaltungsteilen Be- und Entlastungen nicht vorgenommen werden und die einzelnen Buchungsposten, z. B. die unverrechneten Posten, mitunter mit Hilfe von Sonderrechnungen ermittelt werden, so ist das aus der Eigenart der technischen Durchführung der Buchhaltung zu erklären und widerspricht dem Charakter der Doppik nur scheinbar. Damit soll aber keineswegs gesagt sein, daß diese Art der Ermittlung der zu buchenden Beträge ein Idealverfahren darstellt. Wie die Schwierigkeiten der Untersuchung der unverrechneten Posten usw. beweisen, ist diese Methode der Feststellung jedenfalls denkbar ungeeignet, Klarheit über den Charakter dieser Kontenbeträge zu schaffen. Daher dürfte es wohl angebracht erscheinen, das Verfahren so zu ändern, daß ohne langwierige Zerlegung dieser Kontensummen die Zusammensetzung erkenntlich wird. Auch ist meines Erachtens, falls man eine Aenderung einführen will, das Verfahren so zu gestalten, daß einzelne Buchungen, die man als Durchgangsbuchungen erkennen kann und die nur die Feststellung von Differenzen bezwecken, direkt auf den entgültigen Konten erfolgen, anstatt diese durchgehenden Posten zuvor noch über das in Frage kommende Differenzenkonto zu verbuchen.[1]) Bei dem Konto „unverrechnete Posten" wären z. B. nur die Differenzen zwischen den Einnahmen der Wirtschaftskontrolle und denjenigen der Hauptkasse zu verrechnen.

Zu dem materiellen Inhalt der Konten ist vor allem zu bemerken, daß die Zusammenfassung der verschiedenen Arten von Regulierungsmitteln in dem Konto „Bar" der Hauptkassenbuchhaltung den all-

---

1) Vergl. hierzu meine Ausführungen auf Seite 247 ff.

gemeinen kaufmännischen Buchungsgrundsätzen widerspricht, da im allgemeinen zwischen den in der Unternehmung befindlichen unmittelbar greifbaren Kassenbeständen und den Bank- sowie den Postscheckguthaben und -Schulden prinzipiell eine Trennung gemacht wird und die Schulden und Forderungen bilanzmäßig je für sich ausgewiesen werden. Die Buchungsweise und die Art der Bilanzierung dieser Posten verstößt allerdings nicht gegen die allgemeinen Bilanzvorschriften des HGB, denn die Bezirksbilanzen sind ja keine rechtlich vorgeschriebenen, sondern seitens der Hauptverwaltung der DRG angeordnete Bilanzen, auf welche die im HGB verankerten Bilanzvorschriften keine Anwendung finden. Gleichwohl ist diese Abweichung zu beachten. Das Konto „Betriebsrechnung" erfüllt, wie gesagt, die Zwecke eines Umsatzkontos, unterscheidet sich aber von diesem in verschiedenen Punkten. Vor allem werden die über die Vermögensrechnung laufenden Einnahmen und Ausgaben nicht über die Betriebsrechnung gebucht, wie das bei dem gewöhnlichen Umsatzkonto der Fall ist. Die Posten der Habenseite (Einnahmenseite) erscheinen beim Abschluß nicht vollzählig, da nur die tatsächlichen Einnahmen auf ihr gebucht und die übrigen Einnahmen in Form von Ausgabenabsetzungen vereinnahmt werden. Demgemäß werden nicht nur die Einnahmen, sondern auch die Ausgaben im Zeitpunkt des Bücherabschlusses nicht in ihrer ursprünglichen Höhe ausgewiesen, sodaß die Betriebsrechnung am Abschlußtage nur einen sehr beschränkten Einblick in die Betriebsgebarung gewähren kann. Außerdem werden auf ihm bestimmte Beträge, welche den Bezirk be- bezw. entlasten, nicht verrechnet. Diesem Mangel wird allerdings durch die neuerliche Einbeziehung der Bezirksabrechnung in das System der Hauptkassenbuchhaltung abgeholfen, indem auf einem Parallelkonto zu der Betriebsrechnung die sich aus dem Bezirksverkehr ergebenden Be- u. Entlastungen verbucht werden. Ferner werden zwar im Laufe des Jahres alle Geschäftsvorfälle, welche die Betriebsrechnung angehen, auf ihr verbucht, der Erfassung für die einzelnen Monate mangelt es aber an Exaktheit, sodaß in der Abschlußbuchhaltung die Ergebnisse der Wirtschaftskontrolle herangezogen werden müssen, um auch in der Direktionsbuchhaltung das Wirtschaftsergebnis vollständig darstellen zu können. Gleichwohl bestehen aber auch dann noch Unkorrektheiten, da zwar die Einnahmen und Ausgaben in zutreffender Höhe eingesetzt werden, aber hierdurch eine genaue Belastung der Kostenträger usw. nicht vorgenommen wird. Auch kommen trotz des Strebens der Hauptverwaltung den Begriff Ausgaben durch denjenigen der Kosten zu ersetzen, praktisch heute noch zum großen Teil Ausgaben zur Verrechnung. Das tritt durch das Fehlen von besonderen antizipativen Posten klar zutage. Man könnte annehmen, daß die unverrechneten Posten diese Aufgabe erfüllen, bei näherer Betrachtung des Inhalts des zugrundeliegenden Kontos und des Charakters der einzelnen Beträge muß aber festgestellt

werden, daß die für diese Art der Erfolgsregulierung nicht in Frage kommen. Was den auf dem Konto Betriebsrechnung erscheinenden Gewinn anlangt, so kann er keinen Gradmesser für die Wirtschaftsweise des Bezirks abgeben, da nur in einigen wenigen Fällen ein Gewinn erzielt werden kann[1]) und dieser Gewinn weder marktmäßig noch betrieblich bedingt ist. Außerdem verliert die Betriebsrechnung dadurch an Erkenntniswert, daß die Ausgaben nicht nach Leistungsgruppen, sondern nach dem Plan der Wirtschafts-, Buch- und Rechnungsführung gegliedert und die Leistungen zumeist durch Ausgabeabsetzungen in Höhe der Selbstkosten vereinnahmt werden, welche mit Hilfe von Mittelpreisen für die einzelnen Kostengüter berechnet werden. Sie gibt daher kein zutreffendes Bild von der Kostengestaltung und ist wegen der Eigenart der Mittelpreise auch zu Betriebsvergleichen untauglich. Dazu kommt noch, daß die direkten und indirekten Kosten bei verschiedenen Verrechnungsstellen und zwar nicht nur auf den Kassentiteln, sondern auch auf den Abrechnungstiteln abgesetzt werden. Das Konto Betriebsrechnung ist aber auch noch in anderer Hinsicht zu wenig aufschlußreich. Es stellt weder den durch Minderbeschäftigung hervorgerufenen Leerlauf dar, die marktmäßigen Schwankungen werden nicht gesondert ausgewiesen, auf beiden Seiten werden Selbstkosten verrechnet und auf der Habenseite kommen als Einnahmen nur die rechnungsmäßigen sowie die sonstigen Einnahmen in Betracht, sodaß eine zutreffende Beurteilung der Bezirksleistung verhindert wird. Auch erfahren die sonstigen Substanzverluste[2]) keine besondere Beachtung. Man hat daher den Eindruck, daß das Konto nicht den betrieblichen Bedürfnissen entsprechend aufgezogen ist, sondern daß man sich mit seinem Vorhandensein begnügt und zufriedengestellt ist, wenn die Betriebsergebnisse mit den Kassenzahlen der früheren Perioden verglichen werden können. Demgegenüber ist aber zu betonen, daß das Fabrikationskonto im allgemeinen eine außerordentliche Bedeutung besitzt und ihre Ergebnisse für betriebspolitische Erwägungen der verschiedensten Art von großer Wichtigkeit sind. Will man daher die gegenwärtige Betriebsrechnung ebenfalls zu einem brauchbaren Instrument für die Entscheidungen der Leitung des Werkbezirks machen, so sind die derzeitigen Mängel weitgehendst zu beheben und die Betriebsrechnung entsprechend umzugestalten. Die künftigen Ergebnisse mit den früheren Kassenzahlen vergleichbar zu erhalten, dürfte meines Erachtens nur für eine gewisse Uebergangszeit gerechtfertigt sein, da durch das neue Verfahren im Laufe der Zeit Erfahrungen genug gesammelt werden, durch welche die Beibehaltung der gegenwärtigen Form und das umständliche Verfahren ihrer Bildung überflüssig wird. Glaubt man indessen das

---

1) Vergl. hierzu die Anlage 71 zur BVW (Rückseite), 1927, Seite 296.

2) Isaac, a. a. O., Seite 574 ff.

Fortbestehen der heutigen Betriebsrechnung mit Rücksicht auf die nicht ganz zutreffende periodische Ermittlung des Aufwands und Ertrags sowie die hierdurch notwendig werdende Verbesserung derselben durch die exakteren Ergebnisse der Wirtschaftskontrolle rechtfertigen zu können, so ist dem entgegenzuhalten, daß das gleiche Ziel durch eine präzisere Erfassung der Wertbewegung und rechtzeitigere Zuleitung der Buchungsunterlagen erreicht werden kann. Es ist daran zu erinnern, daß auch die großen privaten Unternehmungen genaue Monatsabschlüsse aufstellen, ohne ähnliche Einrichtungen wie die Wirtschaftskontrolle zu besitzen, mit Hilfe deren die Ergebnisse der Hauptbuchhaltung korrigiert werden könnten, und daß deren Monatsabschlüsse obendrein noch weit früher der Geschäftsleitung zur Verfügung gestellt werden als die Bezirksbilanzen der DRG, welche erst am 5. des zweitfolgenden Monats, vom Abschlußmonat ab gerechnet, der Hauptverwaltung vorgelegt werden können. Vollends abzulehnen wäre, wenn man das Fortbestehen der Betriebsrechnung in ihrer heutigen Gestalt damit begründen wollte, daß die Gliederung der Ausgaben für die Umbuchungen auf andere Konten und für die jährliche Ueberwachung der Ergebnisse der Wirtschaftskontrolle dringend notwendig sei, denn das würde einer völligen Verkennung der Aufgaben eines Umsatzkontos im allgemeinen und einer Erhebung der Ueberwachung durch die Wirtschaftskontrolle, sowie dieser selbst zum integrierenden Bestandteil jeglicher Buchhaltung gleichkommen. Aehnliches läßt sich über das Konto Vermögensrechnung sagen, das seine Werte nicht aus dem vorbesprochenen Leistungskonto erhält, sondern selbst Leistungskonto ist, insoweit auf ihm Leistungen des eigenen Betriebs verbucht werden. Zu der Einrichtung des Kontos ist zu sagen, daß als Einnahmen Beträge verrechnet werden, z. B. die Baukostenzuschüsse Dritter, die unentgeltlich übereigneten Grundstücke und Gebäude, die durch die weitere buchhalterische Behandlung im Anlagezuwachskonto und durch die dort erfolgende Berechnung des Anlagezuwachses vermittels Saldierung desselben zu falschen Anlagewerten führen müssen. Denn durch den Abzug dieser Beträge wird der Wert der Anlagen vermindert, sodaß der Gesamtwert der in der Bilanz ausgewiesenen Anlagen hinter dem tatsächlichen Wert zurückbleibt. Wollte man diese Buchungsweise etwa damit begründen, daß die unentgeltlich übereigneten Anlagen für die Reichsbahngesellschaft keinen Gewinn abgeben können, sondern dem Eigentümer, dem deutschen Reich, zustehen, so ist trotzdem das von der DRG gewählte Buchungsverfahren zu beanstanden, da hierdurch die wahren Vermögens- und Rechtsverhältnisse verschleiert werden. Richtiger ist, die Anlagen in voller Höhe auszuweisen und im Betrage der unentgeltlich übereigneten Anlagen usw. eine Sonderschuld an das deutsche Reich, eine Reserve oder dergleichen, auszuweisen. Zu beachten ist dabei noch, daß durch das gegenwärtige fehlerhafte Verfahren der Anlagenberechnung auch

die Festsetzung des Erneuerungssolls zu unzutreffenden Ergebnissen führen muß, daß hierdurch eine stete Diskrepanz zwischen der Soll- und Isterneuerung hervorgerufen wird und daß schließlich die Werkleistungen mit zu niedrigen Werkkosten für die Sollerneuerung berechnet werden. Das Vorratskonto ist ebenfalls kritisch zu betrachten, da es ein Konglomerat der verschiedensten Werte darstellt und demgemäß nicht als Grundlage für mengenmäßige Betrachtungen benutzt werden kann. Die bei der Beschaffung der Kostengüter auftretenden Kostenschwankungen werden ebensowenig gesondert dargestellt wie diejenigen, die sich aus der unterschiedlichen Bewertung des Verbrauchs der Abgaben, des Verkaufs usw. ergeben. Infolge der dadurch bedingten Verschleierung der Wirksamkeit der verschiedenen Kostenelemente sind auch Betriebsvergleiche mit anderen Bezirken und früheren Perioden von vornherein zur Untauglichkeit verurteilt. Sehr zu begrüßen ist die Einbeziehung der Wirtschaftsabrechnung in die Hauptkassenbuchhaltung. Störend macht sich allerdings immer noch die Führung eines neben dem Hauptkassenkonto Betriebsrechnung herlaufenden Leistungskontos, als welches die Gesamtheit der Abrechnungstitel anzusprechen ist, bemerkbar. Eine Beseitigung dieses Zustandes ist in der gegenwärtig noch kameralistisch durchsetzten Hauptkassenbuchhaltung erst dann möglich, wenn die Wirtschaftspläne auch die aus der Bezirksabrechnung entspringenden Werte enthalten.[1]) Von den übrigen Konten der Hauptkassenbuchhaltung, welche in der Hauptsache eine Vereinigung der Leistungskonten der früheren Hauptkassenbuchhaltung und der Bezirksabrechnung sowie eine Umgestaltung der Form dieser Umsatzkonten bezwecken, ragen vor allem die W-Zwischenkonten und die Konten der Hauptrechnungen als Besonderheiten hervor. Die Eigenart der Verbuchung auf den ersteren wurde schon an anderer Stelle besprochen, sodaß sich eine weitere Behandlung an dieser Stelle erübrigt. Das Konto Hauptrechnung I (Betriebsrechnung) verkörpert das Erfolgskonto der gesamten Direktionsbuchhaltung, da es der Darstellung des Aufwands und Ertrags zum Zwecke der Gewinnermittlung dient. Allgemein ist über das Hauptabschlußkonto Betriebsrechnung zu sagen, daß die Verbuchung der Kosten nach sogenannten Sachgebieten wohl eine Gliederung der Aufwandseite nach den drei Aufgabengebieten der DRG (Spedition, Baubetrieb und Fabrikbetrieb) bedeutet und daß diese Sachgebiete auch, im ganzen gesehen, mit den auf der Habenseite verbuchten Einnahmen in ursächlichem Zusammenhang stehen. Im einzelnen ist aber der jeweilige Aufwand und seine Zusammensetzung für die verschiedenen Einnahmenarten nicht zu erkennen und diese wiederum sind in solch großen Gruppen sowie artmäßig so zusammengefaßt (z. B. Personen- und Gepäckverkehr, Güterverkehr, sonstige Einnahmen und rechnungsmäßige Einnahmen), daß nutzbringende betriebswirtschaft-

[1]) Vergl. hierzu Stegner, Was bezweckt die Fobu? in Fobu-Erläuterungen, a. a. O., Seite 14.

liche Betrachtungen bezüglich der Aufwands- und Ertragsgestaltung nur in sehr bescheidenem Umfang angestellt werden können. Die Auswertung ihrer Ziffern ist auch schon aus dem Grunde beschränkt, ja fast unmöglich, weil in dem Konto Hauptrechnung I alle kassenmäßig und kassenabrechnungsmäßig abgerechneten Einnahmen sowie diejenigen Ausgaben, welche der Bezirk nicht selbst endgültig zu tragen hat, am Monatsschluß nicht ausgewiesen werden. Dieser Mangel tritt ganz besonders in der Hauptrechnung I des Werkbezirks zutage, bei der von den Einnahmen nur die sonstigen und die rechnungsmäßigen Einnahmen in Betracht kommen, während die Ausgaben vollends ausfallen. Offenbar ist selbst der Hauptverwaltung dieses Abschlußmuster für die Werkbezirke als zu dürftig und nichtssagend erschienen, denn der Gesamtabschluß der GDW führt unterschiedlich zu denjenigen der örtlichen Direktionen die durch die Ergebnisse der Wirtschaftskontrolle verbesserten kassenmäßigen Einnahmen und Ausgaben einerseits und diejenigen des kassenabrechnungsmäßigen Abrechnungsverkehrs andererseits nebeneinander auf, sieht also von der üblichen Gliederung der Ausgaben nach den Sachgebieten für die Werkbezirke ab. Aber trotzdem wird durch diese Maßnahme keine vollständige Wiedergabe der Aufwandsziffern und des Umsatzes erreicht, denn die Ausgabenabsetzungen erscheinen nicht und die entsprechenden Ausgaben werden ebenfalls nicht angegeben. Als weitere Besonderheit der Abschlußbuchhaltung offenbaren sich noch die „unverrechneten Posten", die in der „Nachweisung der unverrechneten Posten" berechnet werden. Ihre kontenmäßige Analyse zeigt deutlich, wie schwierig es ist, wenn man sich nur auf Grund der praktischen Buchhaltung und der Vorschriften ein Bild von der Zusammensetzung der einzelnen Bilanzposten machen will. Wird doch in der Vorschrift[1]) lediglich bestimmt, daß die unverrechneten Posten „durch die Gegenüberstellung des Saldos der Betriebs- und Vermögensrechnung des monatlichen Kassenabschlusses und dem Betriebsüberschuß oder Betriebsfehlbetrag aus dem Wirtschaftsabschluß sowie aus der Ermittlung der unbeglichenen Stofflieferungen festgestellt" werden, während das im Hauptteil beschriebene Konto „unverrechnete Posten" erst angibt, aus welchen Beträgen sich die unverrechneten Posten eigentlich zusammensetzen. Hier zeigt sich wieder der Nachteil der statistischen Durchführung der Buchhaltung in seiner vollen Größe, da die unverrechneten Posten mit Ausnahme der Differenzen bei den Betriebsvorräten mit Hilfe einer Tabelle in einem einzigen Betrag ermittelt werden, sodaß über die Bestandteile desselben völliges Dunkel herrscht. Zu der buchhalterischen Behandlung der Anlagen ist zu bemerken, daß das Verfahren der Verbuchung der Ueberweisungen von Bezirk zu Bezirk trotz der Bestimmung, daß sie „kassenmäßig oder kassenabrechnungsmäßig nicht auszugleichen sind",

---

1) AbrV 3, § 32.

die gleichen Wirkungen hervorruft wie die Abrechnungsbuchungen, denn ein Anlagezugang zieht eine Anlageschuld nach sich und umgekehrt. Unterschiedlich zu den im Abrechnungsverkehr gebuchten Schulden des Bezirks werden aber die Anlagenschulden unpersönlich behandelt, d. h. Gläubiger werden nicht benamt. Dem Charakter der Bezirksbilanzen nach zu schließen, ist daher bei solchen Anlagenüberweisungen die Hauptverwaltung als Anlagengläubiger anzunehmen. Außerdem ist zu der Verbuchung der Anlagenschuld zu sagen, daß der durch die Formel: (durchschnittliche Nutzungsdauer minus Lebensalter) mal Herstellungs- bezw. Beschaffungskosten bei der letzten Erneuerung, durch Nutzungsdauer $\left(z = \frac{(n-l) \text{ mal } k}{n}\right)$ ermittelte „Zeitwert" keine Wertminderung oder Wertverbesserung in dem üblichen Sinne, sondern eine Substantveränderung darstellt, die durch zu geringe bezw. überhöhte Erneuerung verursacht wird. Die Bezeichnungen „Rückstellung für entwertete und untergegangene Vermögensteile" und „Wertverbesserungskonto" sind daher nicht gerechtfertigt, da man hierunter im allgemeinen marktmäßig bedingte Wertveränderungen versteht. Der Wert der Konten wird dadurch vermindert, daß sich die Buchungen auf die Fälle der bezirksweisen Uebergänge beschränken und die Feststellung der Entwertung und der Wertverbesserung zu verschiedenen Zeitpunkten erfolgt. Auch können „besondere wirtschaftliche Gründe eine hiervon abweichende Regelung befinden", sodaß die bilanzmäßig ausgewiesenen Kontenwerte nicht erkennen lassen, in welchem Umfang die Anlagenwerte eine Korrektur erfahren und welcher Art sie sind.

Rückblickend kann man sagen, daß die Direktionsbuchhaltung noch in vielen Teilen, von denen hier nur die wesentlichsten besprochen wurden, trotz der bisher durchgeführten Reformen verbesserungsbedürftig ist. Es ist nicht nur der materielle Inhalt der einzelnen Konten, sondern auch das ganze Verfahren der Durchführung der Buchhaltung, welches einer Aenderung bedarf. Wie der Vergleich zwischen dem im Hauptteil besprochenen Kontensystem mit der gegenwärtig angewandten Buchungsmethode zeigt, würde die Direktionsbuchhaltung wie die Buchhaltung des Werkbetriebes überhaupt durch die Einführung der vielfach in sehr unverständlicher Weise abgelehnten doppelten Buchhaltung an Klarheit, Uebersichtlichkeit und Logik außerordentlich gewinnen. Auch wäre dadurch eine vollkommene Vereinheitlichung der Buchhaltung des Bezirks möglich und neuzeitliche kaufmännische Buchungsmethoden, die sich in der Praxis sehr gut bewährt haben, könnten mit größerer Leichtigkeit eingeführt werden als bei einer, aus verschiedenen Systemen sich zusammensetzenden und sich verschiedener Formen der technischen Buchführung bedienenden Buchhaltung, wie sie die Reichsbahnbuchhaltung im allgemeinen und die Werkstättenbuchhaltung im besonderen darstellt. Es würde zu weit führen, im Rahmen dieser Arbeit noch auf Einzel-

heiten einer etwaigen Umstellung der Werkstättenbuchhaltung auf das System der doppelten Buchhaltung einzugehen. Erwähnt sei nur, daß die BVW vermöge ihrer großen Aehnlichkeit mit einer in das System der Direktionsbuchhaltung verbundenen Betriebsbuchhaltung unschwer in diese eingegliedert werden kann, sodaß die Wirtschaftskontrolle der GDW überflüssig und die Einheit der Werkstättenbuchhaltung herbeigeführt wird. Die Funktionen der Wirtschaftskontrolle können dabei durch entsprechende Kontierung von der Hauptkassenbuchhaltung übernommen werden. Im übrigen gibt die Besprechung des der Buchhaltung zugrundeliegenden Kontensystems genügend Auskunft über die Möglichkeit und Schwierigkeit einer Umstellung der Buchhaltung auf das System der doppelten Buchhaltung.

4. Die Technik der Durchführung der Buchhaltung.

Das Streben der DRG, die Buchhaltung neuzeitlich auszubauen, tritt besonders stark auf dem Gebiete der Technik der Durchführung der Buchhaltung zutage, und man muß anerkennen, daß in dieser Beziehung vieles erreicht wurde. Das äußert sich hauptsächlich in der Einführung moderner Buchungsmaschinen. Weniger von diesem Fortschritt ist die formularistische Ausgestaltung der Buchhaltung betroffen und am geringsten wurde das Buchungsverfahren beeinflußt. Die Vernachläßigung dieser letzteren Seite führte dazu, daß heute bei einzelnen Buchhaltungsteilen verschiedene Verfahren nebeneinander angewendet werden und eine Einheitlichkeit nicht besteht, wodurch die Uebersichtlichkeit und die Klarheit der Buchhaltung außerordentlich beeinträchtigt ist. Welche Vor- und Nachteile die bei den einzelnen Buchhaltungsteilen angewandte Buchhaltungstechnik besitzt, kann natürlich nicht allgemein gesagt werden. Daher erfolgt die kritische Besprechung der Technik der Durchführung der Buchhaltung getrennt für die einzelnen Etappen der Werkstättenbuchhaltung.

Die Werkkassenbuchhaltung wird mit Rücksicht auf den Umfang und die Art der Buchungsmasse handschriftlich durchgeführt. Die Buchungen erfolgen in festgebundenen Büchern, die dem Charakter der Werkkasse als Zahlstelle der Hauptkasse vollkonmen angepaßt sind. Vorteilhaft ist auch die Art der spaltenmäßigen Einteilung der Bücher.

Bei der BVW-Buchhaltung macht sich vor allem die Vermengung von Daten der Selbstkostenrechnung mit denen der Buchhaltung auf den Formularen als störend bemerkbar, sodaß man sich infolge dieser mangelnden Scheidung oft nur mit Hilfe des der Buchhaltung zugrundeliegenden kontenmäßigen Buchungsablaufs klar darüber werden kann, ob das in Frage kommende Formular zur Buchhaltung oder zur Kalkulation gehört. Dazu kommt noch die eigenartige Bezeichnung der Buchhaltungsteile und Formulare. So hätte man nach dem allgemeinen Begriff der Betriebsbuchhaltung unter derjenigen der BVW die buch-

halterische Darstellung des betrieblichen Güterverkehrs und Werteumlaufs zu verstehen. Die Bezeichnung Werkkostenermittlung dagegen weist auf eine Zugehörigkeit derselben zur Kalkulation hin. Gleichwohl ist aber die Werkkostenermittlung Bestandteil der Betriebsbuchhaltung und diese selbst dient nicht nur der buchhalterischen Darstellung des Betriebsablaufs, sondern vornehmlich auch der Vorbereitung der Wirtschaftsbuchungen in der Werkbuchhaltung, indem sie die fehlenden Kassenbücher ersetzt. Diese Doppelstellung der Betriebsbuchhaltung ist aber keineswegs aus der Bezeichnung zu erkennen. Das Buchungsverfahren ist, wie wir gesehen haben, statistisch. Die Statistik wird vielfach ebenfalls bei den Betriebsbuchhaltungen anderer Unternehmungen angewandt, da sie den Vorteil großer Beweglichkeit besitzt. Dahingegen hat die Durchführung der Buchhaltung mit Hilfe von Konten der doppelten Buchhaltung den Vorteil der Zwangsläufigkeit, die Durchführung wird automatisch erzwungen und die Richtigkeit sowie Vollständigkeit der Buchungen wird ständig kontrolliert. Weiter hat die Doppik den Vorteil, daß durch sie die Be- und Entlastungen dargestellt werden, sodaß der Buchungsablauf aus der Buchhaltung selbst herausgelesen werden kann. Zudem ist eine Kontierung nicht gut zu umgehen, wenn man Sollkosten anstatt Istkosten verrechnen will. Das heutige Verfahren der Betriebsbuchhaltung der RAW kann deshalb auf sie verzichten, weil alle Werte als Istwerte verbucht werden. Eine Ausnahme hiervon bilden jedoch die in der Auftragsabrechnung verrechneten festen Werkkosten, deren „Abstimmung" mit den tatsächlichen Werkkosten in dem Abstimmungsformular mit voller Deutlichkeit zeigt, zu welchem Ergebnis das Fehlen einer Kontierung führt. Schließlich wird die Buchhaltung durch die Verwendung von Konten der Doppik klarer und übersichtlicher, da die Doppik einen gewissen Zwang ausübt, den Buchungsablauf und damit auch den ganzen Aufbau der Buchhaltung logisch zu gestalten.

Im einzelnen ist zu bemerken, daß die Beziehungen zwischen den Nebenbuchhaltungen und den übrigen Buchhaltungsteilen teilweise nur unter großen Schwierigkeiten erkannt werden können, daß der Hauptzweck dieser Nebenbuchhaltungen nicht klar genug hervortritt und nur nach demjenigen der üblichen Nebenbuchhaltungen gemutmaßt werden kann. Die buchhalterischen Formulare der Werkkostenermittlung bringen, obwohl eine weitgehende Verrechnung der Kosten auf Kostenstellen vorgenommen wird, nicht zum Ausdruck, daß die Werkkosten nach Leistungsgruppen aufgeteilt werden. Desgleichen ist der Zusammenhang zwischen ihr und der Auftragsabrechnung nur durch die Führung des sogenannten Abstimmungsformulars zu erkennen bezw. zu vermuten, da es sich um eine „Abstimmung" handelt. Die zusammenfassende Darstellung der für die einzelnen Kostenstellen gesammelten Werkkosten, der Kostenarten und der Verteilung der Werkkosten in der „Uebersicht über die Aufteilung der Werkkosten" ist als sehr gut zu bezeichnen, da durch sie der Gang der

Werkkostenermittlung so klargelegt wird, wie das durch die Verwendung von Konten der Doppik kaum besser erfolgen kann. Bei der Auftragsabrechnung, die buchhalterischer Natur ist, kann man bezüglich der Auftragsabrechnungsbogen im Zweifel sein, ob man sie zur Buchhaltung oder zur Kalkulation zählen soll, denn auf den Auftragsabrechnungsbogen werden die „Selbstkosten" der einzelnen Aufträge ermittelt, was eigentlich einen rein kalkulatorischen Vorgang darstellt. Dafür kann man ebensoviel Gründe anführen wie dagegen. Man wird sie aber im Hinblick auf die Geschlossenheit der Auftragsabrechnung und ihrer großen Aehnlichkeit mit den Werkkostenabrechnungsbogen unbedenklich zur Buchhaltung zählen können. Weiterhin sind als Besonderheiten der Auftragsabrechnung die doppelte Aufführung der Kosten der Kleinarbeiten, die Verbuchung der Arbeiten an den Werkanlagen, sowie die Art der Gliederung der Horizontal- und Vertikalspalten der Hauptauftragsabrechnungsstelle anzusehen. Einzelheiten über diese wurden schon an anderer Stelle näher behandelt, sodaß sich hier weitere Ausführungen erübrigen. Die gegenwärtige Werkbuchhaltung ist der Wirtschaftskontrolle der Aemter angepaßt, sodaß der kameralistische Charakter der Bücher heute schon äußerlich besser zutage tritt als bei den früheren Wirtschaftsbüchern der BVW. Störend wirkt vor allem die Verbuchung der Einnahmen in Form von Ausgabeabsetzungen, da hierdurch nicht nur die Uebersicht verloren geht, sondern auch die Höhe der auf den Titeln gebuchten ursprünglichen Ausgaben und Einnahmen im Abschluß nicht mehr erkenntlich sind. Besser wäre eine Kontierung der Verrechnungsstellen, bei welcher die eine Seite des Kontos die Einnahmen aufnimmt, während auf der anderen Seite die Ausgaben gebucht werden, sodaß sich die Einnahmen und Ausgaben gegenüberstehen. Im Endeffekt wird durch die Saldierung der Einnahmen und Ausgaben der einzelnen Titel das gleiche erreicht, d. h. die Saldenwerte müssen mit den am Monatsende nach Durchführung der entsprechenden Umbuchungen verbleibenden Titelwerte der gegenwärtigen Wirtschaftsbücher übereinstimmen. Diese Einrichtung ist nicht zu verwechseln mit Gegenkonten zur Hauptkassenbuchhaltung, denn auf diesen werden die „Ausgaben", d. s. die Guthaben der Hauptkasse, auf der Habenseite und die „Einnahmen" auf der Sollseite gebucht, wobei als „Einnahmen", besser Belastungen der im Abrechnungsverkehr mit den Empfängern stehenden GDW die „Selbstkosten" der Werkleistungen in Frage kommen. Buchungs- und Rechenmaschinen sind durch die im Jahre 1930 eingeführte Mechanisierung der Buchhaltung in sehr geschickter Weise für die Durchführung der Buchhaltung nutzbar gemacht worden, ja man kann sagen, daß die BVW am vollkommensten auf diesem Gebiet ausgebaut wurde. Daneben erfolgen handschriftliche Aufzeichnungen dort, wo eine Verwendung von Buchungsmaschinen nicht möglich ist oder unzweckmäßig erscheint.

Die Stoffbuchhaltung des Stoffbüros, die große Massen Einzelbuchungen vorzunehmen hat, bedient sich zur Durchführung sehr vorteilhaft des Lochkartenverfahrens. Voraussetzung für die Verwendung der Lochkartenmaschinen ist eine entsprechende Aufbereitung bezw. Neuanfertigung von Unterlagen, in denen die textlichen Beschreibungen in Zahlen — denn nur diese können von den Maschinen verarbeitet werden — ausgedrückt sind. Da diese Anpassung der Unterlagen für die Zwecke des Lochkartenverfahrens handschriftlich erfolgt und verschiedene Listen und Nachweisungen ebenfalls auf diesem Wege hergestellt werden, so kann man die Arbeiten der Stoffbuchhaltung trennen in solche, die handschriftlich durchgeführt werden und solche, die mit Hilfe der Tabelliermaschinen erfolgen.

Handschriftlich werden erstellt die Abnahmezettel, die für jeden Eingang aus Beschaffung, Anfertigung, Rücklieferung von anderen Lagern usw. angefertigt werden, die bei der Ausgabe von Stoffen für die Fertigung auszustellenden Verlangzettel, die besonderen Verlangzettel für Lagerüberweisungen und Abgaben an die Verbrauchsstellen der RBD, sowie die Meldungen der Lageraufseher über den Verbrauch von Ersatzstoffen für angeforderte fehlende Stoffsorten, die Nachweisungen bei Mehrbeständen, Umbuchungen und sonstige Einnahmen. Auf Grund dieser Unterlagen werden von den RAW ebenfalls auf handschriftlichem Wege Tageskontrollisten angefertigt, die mit den entsprechenden Unterlagen der Lochkartenstelle überreicht werden. Die Lochkartenstelle übersendet den RAW für jeden Abschnitt einer Tagessendung Tageskontrolltabellierungen, in denen die Buchungsposten nach Verrechnungskonten, und innerhalb des Kontos 30 geordnet nach Buchungsnummern erscheinen.

Diese Tageskontrolltabellierungen werden mit Hilfe von Tabellierungsmaschinen angefertigt, nachdem die auf Grund der oben erwähnten Unterlagen angefertigten Lochkarten in Sortiermaschinen nach Verrechnungskonten in der bezeichneten Unterteilung gruppiert worden sind. Bei Nichtübereinstimmung der Ergebnisse der RAW und der Tageskontrolltabellierungen werden Aenderungszettel angefertigt, die der Lochkartenstelle zugeleitet werden. Zur Feststellung des Anfangsbestandes hatten die RAW Bestandsnachweisungen nach besonderem Muster aufzustellen. Sie wurden der Lochkartenstelle zugeleitet, die den RAW zur Bestätigung der richtigen Uebernahme der Anfangsbestände Bestandslisten, die von der Tabellierungsmaschine angefertigt wurden, zurücksandte. Am Schlusse eines jeden Monats erhalten die RAW von der Lochkartenstelle hergestellte Bestandslisten, in denen der Anfangsbestand, die Zu- und Abgänge, sowie der Endbestand für jede Soffsorte gebucht sind. Zur Ueberwachung der Bestände und der Bewegung der Stoffe und Ersatzstücke führen die RAW Sortenkarteien. Am Monatsschluß erhalten die RAW von der Lochkartenstelle Tabellierungen, aus denen die RAW die Mengen und Wertsummen auf ihre Karteikarten über-

tragen, sodaß dadurch die richtige Verbuchung auf beiden Stellen gewährleistet ist. Außerdem liefert die Lochkartenstelle jedem RAW einen Belastungsnachweis I über den Versand an die Empfangsstellen, auf Grund dessen es die Lagerkosten berechnet und diese in einer Uebersicht über die Einnahmen (Anlage 82 BVW) dem Stoffbüro mitteilt, das die Hilfsanweisungen für die Verbuchung in den W-Zwischenrechnungen ausstellt, bezw. bei Lagerüberweisungen an andere GDW und die örtlichen Direktionen mit diesen über die Hast abrechnet. Weiterhin erhalten die RAW monatlich von der Lochkartenstelle Auftragsabrechnungen, in denen für jede Buchungsnummer Gruppen gebildet sind und aus denen die Wertzahlen der für die einzelnen Aufträge verbrauchten Stoffe in die Auftragsabrechnungsbogen übertragen werden. Schließlich überreicht die Lochkartenstelle den Lagerbuchhaltungen der RAW jeweils nach Monatsschluß Durchschriften der Verrechnungskonten-Tabellierungen, auf Grund deren sie die in der BVW vorgeschriebenen Monatsabrechnungen aufstellen.

Während bei den RAW handschriftlich eine verhältnismäßig große Anzahl von Unterlagen erstellt wird, spielen diese im Stoffbüro, das mehr eine empfangende und die Ergebnisse auswertende Stelle ist, eine unbedeutende Rolle. Das Stoffbüro erhält die Buchungsbelege der RAW mit den Tageskontrolltabellierungen von der Lochkartenstelle, die zuvor die Uebereinstimmung derselben miteinander festzustellen hat. Dem Stoffbüro werden außerdem von der Lochkartenstelle die Tageskontrollisten und die zugehörigen Monatszusammenstellungen, die die einzelnen Kontensummen der Tageskontrolltabellierungen und die Gesamtsummen enthält, zugestellt. Die Kontensummen der sämtlichen Monatszusammenstellungen werden dann vom Stoffbüro in eine Monatsrechnung übernommen, deren Schlußsummen nach Abstimmung mit den nachfolgend aufgeführten Tabellierungen in die Jahresrechnung eingetragen werden. Neben dem oben erwähnten Belastungsnachweis I sind von der Lochkartenstelle Belastungsnachweise II für die Konten 31 und 32 anzufertigen, die nach den Verbrauchstellen der örtlichen RBD des eigenen GDW-Bezirks (Konto 31) und der übrigen RBD-Bezirke (Konto 32), nach Versand-Ausbesserungswerken, nach Aemtern, Empfangsstellen und Versandscheinnummern getrennt sind. Durch Angabe der Versand-RAW ist es dem örtlichen RBD ermöglicht, die richtige Verrechnung des Wertes der Abgaben auf die Ausgabe-Titel 15 Ziffer 1^2, 14 Ziffer 1^3 und 13 Ziffer 1^2 nachzuprüfen. Nach Anerkennung der Rechnung durch die örtliche RBD wird dann vom Stoffbüro eine Buchungsanweisung ausgefertigt. Für Ueberweisungen an Lager der eigenen GDW (Konto 41) und solche der anderen GDW (Konto 42) werden besondere Belastungsnachweise II von der Lochkartenstelle ausgestellt und dem Stoffbüro zugeleitet. Der Belastungsnachweis für Konto 41 gibt die Lagerüberweisungen für alle RAW geordnet nach Stoffsorten und innerhalb dieser

nach Versandscheinnummern wieder. In dem Belastungsnachweis II für Konto 42 erscheinen dagegen die Lagerüberweisungen getrennt nach Empfangsstellen und zusammengefaßt nach GDW-Bezirken. Die Belastungsnachweise II werden in doppelter Ausfertigung dem Stoffbüro zugeleitet; die eine geht als Anlage zur Belastungsrechnung dem Empfangsbezirk zu, während die andere als Unterlage für die vom Stoffbüro auszustellende Buchungsanweisung Verwendung findet. Ueber den Empfang von anderen Lagern hat die Lochkartenstelle Entlastungsnachweise aufzustellen, die verschiedenen Zwecken dienen und deren Verwendung je nach dem in Frage kommenden Verrechnungskonto (Konto 8, 9, 10 und 11), für die sie getrennt aufgestellt werden, unterschiedlich ist. Am Schlusse eines jeden Monats erhält das Stoffbüro von der Lochkartenstelle Verrechnungskonten-Tabellierungen, die die Stoffbewegung bei den einzelnen RAW nach Konten und Stoffsorten geordnet angeben, und deren Schlußsummen mit den Kontensummen der Monatszusammenstellung übereinstimmen. Je nach den Verrechnungskonten dienen sie der Abstimmung mit den Buchungen der Hauptkasse oder, falls kassenmäßige Abrechnungen nicht vorgenommen werden, als Unterlage für die Anfertigung von Buchungsanweisungen. Zur Aufklärung der Differenzen zwischen den Buchungen der Hauptkasse, den Abnahmezetteln und den Tabellierungen der Verrechnungskonten, die ihren Ursprung in der zeitlich abweichenden Verbuchung der Hauptkasse von der Tabellierung der Abnahmezettel hat, dienen besondere Beschaffungsnachweise für die Konten 02 und 05. Weiterhin sind von der Lochkartenstelle am Schlusse eines Monats Tabellierungen der Konten 11, 31 und 32 nach Gruppennummern anzufertigen, die von den örtlichen RBD als Unterlagen für die Erstellung der Finanzberichte verwendet werden. Daneben werden von der Lochkartenstelle vierteljährliche Tabellierungen der Konten 13, 18, 30 und 45 zum Nachweis der Stoffausgaben in den Finanzierungsberichten der GDW hergestellt. Zur Kontrolle der Buchungen auf den Sortenkarten der Lager, sowie für die Bewirtschaftung bei den Einkaufsstellen werden dem Stoffbüro monatlich von der Lochkartenstelle Bestandslisten über die einzelnen Stoffsorten überreicht. Die saldierten Bestandszahlen werden schließlich durch Bestandskontrollisten, die von der Lochkartenstelle ausgefertigt werden, geprüft. Sie dienen zugleich der Hauptverwaltung und dem Reichsbahnzentralamt als Unterlagen für den Einkauf und den Finanzbericht.

Im allgemeinen ist zu der formularistischen Ausgestaltung zu bemerken, daß die Bezeichnungen der Formulare nicht immer auf den Zweck bezw. auf die Zwecke hinweisen. Auch erläutern die Vorschriften über das Lochkartenverfahren den Aufbau der einzelnen Formulare nicht immer genügend, sodaß man vielfach gezwungen ist, sich auf Grund der beigegebenen Anlagen ein Bild hierüber zu machen; eine

oft recht mühselige Arbeit, die durch die in den Anlagen getroffene Auswahl der Beispiele nicht unbedeutend erhöht wird.

Die zentrale Wirtschaftskontrolle ist zweckentsprechend ausgebaut. Ueber sie ist hinsichtlich ihrer Durchführung nur sehr wenig zu sagen, da sie sich fast nur auf eine sammelnde Tätigkeit beschränkt.

Die heutige Direktionsbuchhaltung ist gegenüber früher wesentlich vereinfacht, da in der Hauptkassenbuchhaltung Buchungsmaschinen Verwendung finden und die Buchungen einzelner Bücher zum Teil vermittels Durchschlag gewonnen werden. Nachteilig ist dieses Verfahren nur insofern, als die Feststellung der Kontensummen und des Kassenbestandes durch den Rendanten von dem Stand der Arbeiten in der Maschinenbuchhaltung abhängig ist, und er deshalb von sich aus nicht mehr wie früher, jederzeit eine Konten- bezw. Kassenbestandsprüfung vornehmen kann. Die Uebersichtlichkeit wird durch die verschiedene Art der Durchführung sehr ungünstig beeinflußt. Werden doch in der Hauptkassenbuchhaltung „Konten" mit Einnahmen- und Ausgabenseiten geführt, wohingegen die nach der Fobu vorzunehmende Umformung der Betriebs- und Vermögensrechnung teilweise mit Hilfe kontenähnlicher Rechnungen, z. B. die W-Hilfs- und W-Zwischenrechnungen, und teilweise mit Hilfe statistischer Spalten erfolgt, und die Abschlußbuchhaltung sowohl statistisch als auch vermittels Konten der doppelten Buchhaltung durchgeführt wird. Dazu kommt noch, daß in der Hauptkassenbuchhaltung die im Hauptteil beschriebenen Zahlblatt- und Buchhaltereikonten als „Zahlblattspalten", „Fonds" und „Konten" bezeichnet werden, obwohl ihre Einrichtung und ihr Zweck der gleiche ist. Die Buchungen auf den Konten der Hauptkassenbuchhaltung haben große Aehnlichkeit mit denjenigen der Doppik, denn, wenn man die Kontenseiten der Buchhaltereikonten vertauscht und sie als Soll- und Habenseiten bezeichnet, entsprechen die Buchuugen denjenigen der doppelten Buchhaltung. Ungewöhnlich ist das Konto „durch Anrechnung" sowie die Verbuchung von Einnahmen in Form von Ausgabenabsetzungen. Desgleichen stellen die Gliederung der Betriebs- und Vermögensrechnung sowie die Art der Ermittlung der Außenstände Besonderheiten dar, die als Ueberbleibsel der ehedem rein kameralistisch aufgezogenen Hauptkassenbuchhaltung aufzufassen sind. Eigenartig ist auch die Trennung der beiden Buchhaltungsteile sowie die Uebernahme der Ergebnisse der Hauptkassenbuchhaltung durch die Abschlußbuchhaltung, und die inventurähnliche Einsetzung der Ergebnisse der Wirtschaftskontrolle, die zu großen Mißverständnissen Anlaß geben kann, sucht ihresgleichen. Dasselbe ist auch von der Uebernahme der Jahresbestände und des Jahresumsatzes durch das Gesamthauptbuch, das nach den Regeln der Doppik geführt wird, sowie von den Eröffnungsbuchungen in den Büchern des folgenden Jahres zu sagen. Alle diese Besonderheiten führen zumeist zu einer Verkennung des wahren Charakters und des inneren Wertes der

Direktionsbuchhaltung. Mit Rücksicht auf die nicht allzugroßen Schwierigkeiten ihres Ersatzes durch eine einfachere und klarere Buchungsweise ist deshalb zu wünschen, daß diese mit stichhaltigen Gründen nicht zu rechtfertigenden Besonderheiten anderen Buchungen Platz machen. Insbesondere ist eine Vereinheitlichung der technischen Durchführung der Buchhaltung zu empfehlen. Zum mindesten ist anzustreben, nicht neben einer Verbuchung von Einnahmen und Ausgaben noch eine solche von Soll und Haben vorzunehmen, sondern nur eine einzige Verbuchungsart anzuwenden, zumal einer Aenderung nicht allzugroße Hindernisse entgegenstehen. Es wäre z. B. nicht mit besonderen Schwierigkeiten verknüpft, im Hauptbuch des Rendanten anstelle der Verbuchung der Einnahmen und Ausgaben Konten im wahren Sinne des Wortes (mit Soll- und Habenseiten) einzuführen, denn dazu bedarf es nur der Umstellung der Einnahmen- und Ausgabenseiten des sogenannten Zahlblattes.

5. Die Abschlüsse.

In dem Maße wie die Aufgaben und die bei den einzelnen Teilbuchhaltungen angewandten Buchhaltungssysteme verschieden sind, haben auch die Abschlüsse verschiedenartigen Charakter. So spiegelt sich in den Abschlüssen der Werkkassenbuchhaltung die Eigenschaft der Werkkasse als Zahlstelle wider. Die BVW-Abschlüsse, die heute nur noch die Wirtschaftsberichte umfassen, sind ebenso wie die Abschlüsse der Stoffbuchhaltung des Stoffbüros und der Wirtschaftskontrolle der GDW kameralistischer Natur, während die Abschlüsse der Hauptkassenbuchhaltung kaufmännischen Charakter haben. Daneben werden in den Vorschriften als Abschlüsse der Hauptkassenbuchhaltung jene Zusammenstellungen der Kontenergebnisse bezeichnet, die heute noch zu Vergleichszwecken mit den Ergebnissen der früheren Hauptkassenbuchhaltung angefertigt werden. Sie haben die Eigenschaft von Auszügen und nicht von Abschlüssen, da die Hauptkassenbuchhaltung nur Teil der Direktionsbuchhaltung ist, deren Abschlüsse (die Vermögensübersicht, Wirtschaftsübersicht und Anlagezuwachsrechnung) kaufmännischer Art sind.

Die Auswertung der Abschlüsse der Werkkassenbuchhaltung ist sehr beschränkt. Sie dienen lediglich der Kontrolle des Kassenbestandes und der Kassenführung sowie der Ueberwachung der Liquidität. Die Letztere erschöpft sich aber in der Feststellung des augenblicklichen Geldbedarfs, des Kassenbestandes und der zu erwartenden Einnahmen. Eine weitergehende Liquiditätsprüfung etwa durch Vergleich der langfristigen Schulden und des Eigenkapitals mit dem Anlage- und Betriebskapital erfolgt nicht, da die Werkkasse nur Zahlstelle ist und ihr als solcher die entsprechenden Unterlagen fehlen.

Die aus der Werkbuchhaltung der BVW hervorgehenden Wirtschaftsberichte geben Auskunft über die Höhe der bei den einzelnen

Ausgabentiteln, mit anderen Worten bei bestimmten, fest umgrenzten Ausgabenarten, aufgekommenen Kosten und ermöglichen durch ihre Gliederung den Vergleich mit den im Wirtschaftsplan vorgegebenen Ausgaben. Die Wertangaben haben große Aehnlichkeit mit den Posten der Sollseite eines Fabrikationskontos oder eines erweiterten Gewinn- und Verlustkontos. Unterschiedlich von diesem erscheinen aber die Ausgaben nicht in ihrer tatsächlichen Höhe, haben eine von der üblichen Einteilung in Kostenarten abweichende Gliederung, sind mit transitorischen und antizipativen Posten vermengt und nehmen eine Sonderdarstellung von Kosten, deren Entstehung auf bestimmte Ursachen außerbetrieblicher Natur zurückzuführen ist, wie z. B. die Leerlaufkosten, die Kosten der sonstigen Substanzveränderungen usw., nicht vor. Die aus der Gegenüberstellung von Aufwand und Ertrag sich ergebenden Konsequenzen können nicht gezogen werden, da die Einnahmen nicht dargestellt werden. Die Auswertung der Zahlen der Wirtschaftsberichte ist daher beschränkt, und zwar können mit Rücksicht auf die Art der Gliederung der Ausgaben nur Kostenvergleiche zwischen den Ergebnissen der einzelnen Perioden und der Wirtschaftszahlen mit denjenigen des Wirtschaftsplans durchgeführt werden. Aber auch der Wert dieser Vergleiche ist ein relativer, denn die Ausgaben sind nicht genügend nach dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Belastung der einzelnen Monate abgegrenzt, die einzelnen Posten basieren auf den jeweiligen Anschaffungswerten und unterliegen als solche sowohl den Schwankungen der Beschaffungsmärkte als auch den durch die technische Leistung verursachten Kostenmengenänderungen. Außerdem machen sich die übrigen obengenannten Nachteile als störend bemerkbar, sodaß Vergleiche nur unter großen Vorbehalten angestellt werden können.

Ueber die Abschlüsse der Stoffbuchhaltung des Stoffbüros und der Wirtschaftskontrolle der GDW läßt sich ähnliches sagen, da ihre Werte zum großen Teil mit denjenigen der BVW identisch sind. Zwar werden neben den Ausgaben auch die Einnahmen dargestellt, aber nutzbringende betriebswirtschaftliche Erkenntnisse, die sich gewöhnlich aus der Gegenüberstellung von Aufwand und Ertrag ergeben, können nicht gewonnen werden, denn die Ausgaben sind nicht entsprechend den Einnahmearten gegliedert und die Einnahmen und Ausgaben werden infolge der Verbuchung der Einnahmen in Form von Ausgabenabsetzungen nicht vollständig aufgeführt. Auch sind die Einnahmen artmäßig und gruppenweise so zusammengefaßt, daß Vergleiche zwischen dem Aufwand und Ertrag zu wenig aufschlußreich sind.

Schwierigkeiten begegnet auch die Auswertung der Direktionsabschlüsse. Ueber sie führt Röbe folgendes aus: „Wenn die Wirtschafts-

zahlen der Direktionen auch große Unterschiede aufweisen, so darf man daraus nicht etwa den Schluß ziehen, daß das auf eine mehr oder minder gute Wirtschaftsführung der einzelnen Direktionen zurückzuführen ist. Die Direktionen arbeiten unter sehr verschieden günstigen Bedingungen, die der Eigenheit des Bezirks entsprechen. Der Vorteil einer großen Verkehrsdichte oder eines starken Durchgangsverkehrs infolge günstiger geographischer Lage oder der Nachteil hoher Anlage- und Betriebskosten bei Gebirgsbahnen wird immer die Erfolgsrechnung der Direktionen stark beeinflussen und sich nicht ausgleichen lassen, da das Bestehen von Bezirkstarifen verschiedener Höhe oder eine unterschiedliche Entlohnung des Personals aus leicht einleuchtbaren Gründen undenkbar wäre. Immerhin ist die Bewegung der Betriebszahl und die dauernde Vergleichsmöglichkeit mit konkurrierenden Bezirken ein nicht zu unterschätzendes Antriebsmoment."[1] Man wird Röbe zustimmen müssen, daß jeder Bezirk seine Eigenart besitzt und unter bestimmten natürlichen Bedingungen zu wirtschaften hat, und daß dies seinen Niederschlag in der Kostengestaltung findet. Man wird ihm auch mit Rücksicht auf den Stand des heutigen Rechnungswesens der DRG rechtgeben müssen, daß man aus den Wirtschaftsergebnissen der einzelnen Bezirke keine Schlüsse auf eine gute oder schlechte Wirtschaftsweise des betreffenden Bezirks ziehen kann. Das schließt aber meines Erachtens nicht aus, daß durch entsprechende Reformen die Abschlüsse der Direktionsbuchhaltung so ausgebaut werden, damit aus ihnen auf eine gute oder schlechte Wirtschaftsweise geschlossen werden kann. Ja es ist zu betonen, daß es Pflicht ist, die Buchhaltung durch Eliminierung der störenden Kostenelemente und Hervorhebung der Besonderheiten der einzelnen Betriebswirtschaften so auszugestalten, daß aus den Abschlüssen die Erfolgstatsachen und ihre Ursachen erkenntlich sind. Wenn beispielsweise in einem Bezirk ein besonders starker Durchgangsverkehr vorherrscht, so ist seine Einwirkung auf die Kostengestaltung rechnerisch zu verfolgen, und wenn Gebirgsbahnen hohe Anlage- und Betriebskosten verursachen, so ist diese Besonderheit für sich zu erfassen und die Kosten der erhöhten Betriebsleistungen buchhalterisch darzustellen. Dabei kann man auch diese mit Normalkosten in Verbindung bringen, und die jeweiligen Abweichungen von den Normalien als Gradmesser für die Wirtschaftlichkeit der Arbeitsweise des betreffenden Bezirks benutzen. Selbstverständlich brauchen aus einer dauernden Mehrbelastung der einzelnen Strecken mit Kosten nicht unbedingt Konsequenzen für die Preisgestaltung gezogen zu werden, denn das können ja meistens die übrigen Unternehmungen wegen der Abhängigkeit der Preise ihrer

[1] Röbe, Buchungsgrundsätze und Bilanz der Deutschen Reichsbahn, Vortrag, a. a. O., Seite 69/70.

Produkte von der Marktgestaltung ebenfalls nicht. Der Zweck solcher Untersuchungen ist ja auch ein anderer und liegt mehr auf betriebspolitischem Gebiet. Daß die Buchhaltung überhaupt Unterlagen für betriebspolitische Erwägungen dieser Art zu liefern hat, ist im Wesen einer neuzeitlichen Buchhaltung begründet, wonach es nicht nur Aufgabe der Buchhaltung sein kann, die Geschäftsvorfälle im Einzelnen buchhalterisch zu registrieren, sondern vornehmlich auch in die Betriebswirtschaft der einzelnen Teilbetriebe hineinzuleuchten und so zur Durchforschung derselben beizutragen. Dazu ist allerdings die heutige Direktionsbuchhaltung nicht imstande, denn sie ist zu schematisch aufgezogen und läßt die einer modernen Buchhaltung eigenen Feinheiten vermissen. Sie ist zu sehr darauf abgestellt, Unterlagen für den Abschluß des Gesamtbetriebs zu liefern und vergißt über dieser Aufgabe, den Besonderheiten des einzelnen Bezirks nachzugehen. Röbe's Aeußerungen über die geringe Auswertungsmöglichkeit der Bezirksergebnisse dürften daher zu Recht bestehen.

Die Hauptkassenabschlüsse, die nach der alten Ordnung noch aufzustellen sind und den Charakter von Abschriften der Hauptkassenkonten besitzen, haben den Zweck, durch Vergleiche der früheren mit den heutigen Zahlenergebnissen die Erfahrungen der Vergangenheit der Gegenwart nutzbar zu machen. An solche Vergleiche können naturgemäß nicht die Erwartungen geknüpft werden, die man neuerdings an die Betriebs- und Kostenvergleiche stellt. Sie können sich nur beschränken auf die Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben der früheren Perioden mit dem abgeschlossenen Abrechnungszeitraum, denn Nuancierungen hinsichtlich der einzelnen Kostenursachen erfolgen nicht.

Die übrigen als „Unterlagen" für die Buchungen der Abschlußbuchhaltung und die Aufstellung der Bezirksbilanzen verwendeten Abschlüsse sind Zusammenstellungen der Kontenergebnisse, die teilweise eine weitere buchhalterische Behandlung in der Abschlußbuchhaltung erfahren und teilweise mit den gleichen Werten in die Bezirksbilanzen übernommen werden. Man kann sie mit den üblichen Roh- oder Summenbilanzen vergleichen, da sie mit diesen große Aehnlichkeit besitzen. Abweichend von diesen werden aber nicht alle Werte, wie z. B. die Anlagen und die Anlageschulden, in diesen Rohbilanzen aufgeführt, und die Kontenwerte werden nicht durch Inventurwerte, welche durch eine tatsächliche Bestandsaufnahme ermittelt werden, verbessert, sondern nur die beiden Hauptrechnungen, die Betriebs- und Anlagezuwachsrechnung, werden korrigiert, was mit Hilfe der Aufzeichnungen der Wirtschaftskontrolle, welcher eine präzisere Erfassung des für den betreffenden Abrechnungszeitraum aufgekommenen Aufwands und Ertrags eigen ist, erfolgt.

Die kaufmännischen Abschlüsse, die als eigentliche Abschlüsse der Direktionsbuchhaltung anzusehen sind, werden, wie daraus hervorgeht, erst nach Verbesserung der Ergebnisse der Hauptrechnungen und der Verbuchung der Anlagen sowie der Anlagenschulden in der Abschlußbuchhaltung gewonnen. Sie setzen sich zusammen aus der Vermögensübersicht und der Wirtschaftsübersicht. Als Abschluß wird in den Vorschriften (AbrV 3) auch noch die Anlagezuwachsrechnung bezeichnet. Das ist, wie an anderer Stelle schon ausgeführt wurde, insofern berechtigt, als die Anlagezuwachsrechnung ein Sonderbestandserfolgskonto repräsentiert, auf dem nur derjenige Aufwand und Erlös gebucht wird, der mit der Beschaffung oder Herstellung neuer Anlagen (Anlagezuwachs) verbunden ist. Der in der Vermögensübersicht eingestellte Saldenbetrag der Anlagezuwachsrechnung wird aber dort als neuer Anlagenwert behandelt und ein Gewinn, der z. B. durch die unentgeltliche Ueberlassung von Anlagen entsteht, wird nicht gesondert ausgewiesen, sondern auf Kosten des Anlagenwertes unterdrückt. Dazu ist zu sagen, daß die Buchungsweise selbst dann, wenn hierdurch der Eigentümer, das Deutsche Reich, automatisch für diese Art der Einnahmen kreditiert werden soll, unkorrekt ist, da durch sie die tatsächlichen Vermögens- und Rechtsverhältnisse verschleiert werden. Einwandfrei wäre die Verbuchung des Anlagezuwachses erst dann, wenn in Höhe der in Frage kommenden Einnahmen eine Sonderschuld an das Deutsche Reich ausgewiesen würde. Selbstverständlich wäre auch im gleichen Sinne eine Korrektur des Gesamtanlagenwertes und der Anlagenschulden vorzunehmen, da diese alljährlich um den Betrag des Anlagenzuwachses vermehrt werden und somit ebenfalls unrichtig sein müssen.

Ueber die Wirtschaftsübersicht des Werkbezirks ist im großen und ganzen das Gleiche zu sagen wie über die Hauptrechnung I und die Betriebsrechnung der Hauptkassenbuchhaltung, da in ihr bis auf einige Ausnahmen die gleichen Beträge gebucht werden. Sie entspricht dem Wirtschaftsabschluß der örtlichen Direktionen, stellt aber die Ausgaben unterschiedlich von dem Wirtschaftsabschluß nicht nach Sachgebieten, sondern in der Gliederung des Planes der Wirtschafts-, Buch- und Rechnungsführung dar und gibt die Einnahmen und Ausgaben getrennt nach solchen des kassenmäßigen und des kassenabrechnungsmäßigen Abrechnungsverkehrs wieder. Charakterlich repräsentiert sie die Gewinn- und Verlustrechnung des Werkbezirks, weicht aber in der Form und dem Inhalt von der üblichen Erfolgsrechnung in wesentlichen Punkten ab. Formell werden nicht Aufwand und Erlös, sondern Ausgaben und Einnahmen gegenübergestellt, und die Ausgaben werden nicht wie die Erlösarten, sondern nach den Titeln des Plans der Wirtschafts-, Buch- und Rechnungsführung gegliedert, während

die Einnahmen getrennt nach den sonstigen und den rechnungsmäßigen Einnahmen anstatt nach den Einnahmen der einzelnen Leistungsgruppen gebucht werden. Daher ist sowohl durch die Gliederung der Ausgaben als auch durch diejenige der Einnahmen eine Betrachtung des durch die einzelnen Leistungsgruppen verursachten Kostenaufwands und des entsprechenden Erlöses nicht möglich. Desgleichen ist eine Gegenüberstellung des Gesamtaufwands und -Ertrags ausgeschlossen, da die sonstigen und rechnungsmäßigen Einnahmen nur einen Teil der gesamten Einnahmen umfassen und die Werkleistungen zum Teil kassenabrechnungsmäßig und zum Teil kassenmäßig in Form von Ausgabenabsetzungen vereinnahmt werden, die in der Wirtschaftsübersicht nicht zu erkennen sind. Außerdem ist ein Teil der Ausgaben von vornherein abgespalten und wird in der Vermögensrechnung bezw. Anlagezuwachsrechnung gebucht. Die Ausgaben sind hinsichtlich ihrer wirtschaftlichen Belastung der einzelnen Abrechnungsperioden nicht genügend abgegrenzt, da die einmaligen Ausgaben eine entsprechende Aufteilung vermissen lassen. Sie basieren auf den jeweiligen Anschaffungswerten, sodaß die durch die Betriebsleistungen verursachten Kosten mit den aus Marktschwankungen resultierenden Kosten vermengt sind. Dazu kommt noch, daß die Ausgaben dem „tatsächlichen" Verbrauch entsprechen, während die Ausgabenabsetzungen kalkulierte Kosten darstellen. Im Uebrigen erfolgt weder eine Sonderbehandlung der Fehlleistungen des Betriebs, der einseitigen Substanzveränderungen und der Wertänderungen an den ruhenden Vermögensteilen. Schließlich kann auch der in der Wirtschaftsübersicht ausgewiesene Gewinn und Verlust kein Maßstab für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der Arbeitsweise des betreffenden Bezirks sein, da einmal Gewinne, wie schon an anderer Stelle ausgeführt wurde, nur in sehr beschränktem Umfang berechnet werden und sonst nur noch durch kalkulatorische Ungenauigkeiten entstehen können. Wie man daraus erkennen kann, ist die Auswertungsmöglichkeit der Wirtschaftsübersicht auf ein Minimum reduziert, denn eine nachträgliche Berücksichtigung der oben störenden Elemente außerhalb der Buchhaltung ist nicht möglich.

Die Vermögensübersicht, die als Bilanz der geschäftsführenden Direktion für das Werkstättenwesen anzusprechen ist, hat statistischen Charakter, denn „sie erfaßt die Mittel, mit denen eine Unternehmung ausgestattet ist, als Vermögensbestände und Kapitalbestände und stellt diese jenen gegenüber."[1]) Sie ist Bezirksbilanz und hat als solche die Eigenschaften einer Betriebsbilanz, die keinerlei gesetzlichen Bestimmungen unterliegt und daher besondere Wege gehen kann. Gleichwohl sind aber die Abweichungen hiervon, deren wesentlichste schon

[1]) Nicklisch, „Wirtschaftliche Betriebslehre", 5. Aufl. 1922, zitiert nach Isaac, „Bilanzen", a. a. O., Seite 721.

in den vorstehenden Ausführungen erörtert wurden, zu beachten. Da sie die Bilanz eines Teilbetriebs ist, bestehen zwischen ihr und derjenigen des Gesamtbetriebs ebenfalls Unterschiede, obwohl „sie in ihrem Aufbau annähernd der Bilanz des Gesamtunternehmens entspricht.“ [1])

Abweichend von den allgemeinen gesetzlichen Bestimmungen gründen sich die Bilanzwerte sowohl der Bezirksbilanz als auch der Gesamtbilanz nicht auf Inventuren, sondern werden nach der Methode der Fortschreibung gewonnen. Allerdings werden die Buchbestände in bestimmten Zeitabständen durch Revisionen nachgeprüft und im Falle, daß sich zwischen ihnen und den durch Augenschein festgestellten Effektivbeständen Differenzen ergeben, entsprechend korrigiert. Insofern dürfte eine gewisse Uebereinstimmung herbeigeführt und die Differenzen zwischen beiden Wertarten auf ein Minimum herabgedrückt werden. Außerdem ergeben sich Besonderheiten für die Bilanzaufstellung der DRG daraus, daß sie eine Betriebsgesellschaft ist, die einem Sonderrecht untersteht. Danach können in der Gesamtbilanz die Anlagen nicht als betriebseigene Anlagen ausgewiesen werden, sondern müssen ebenso wie die entsprechenden Posten des Eigenkapitals auf der Passivseite durch solche Beträge ersetzt werden, die das Betriebsrechtsverhältnis zum Ausdruck bringen.

Nicht den allgemeinen gesetzlichen Bestimmungen widersprechend, wohl aber abweichend von den üblichen Methoden der Erstellung der Bilanz werden die Werte der Wirtschaftsübersicht und damit auch der Vermögensübersicht der GDW aus zwei nebeneinander herlaufenden Buchhaltungen gewonnen, indem die Werte der einen Buchhaltung wie Inventurwerte anstelle der durch die andere Buchhaltung festgestellten Werte eingesetzt werden.

Unterschiedlich zur Gesamtbilanz finden wir in der Bezirksbilanz, die, wie erwähnt, keine Rücksicht auf die Rechtsverhältnisse der Gesellschaft zu nehmen hat und in Anbetracht des Charakters des einzelnen Bezirks als Teilbetrieb sogar von der Gesamtbilanz abweichen muß, auf der Aktivseite („Vermögen“) nicht den Posten „Betriebsrecht an dem übernommenen Reichsbahnvermögen“, sondern den „Anteil am Reichseisenbahnvermögen“, und auf der Passivseite („Verbindlichkeiten“, die „alte Anlageschuld“ und die „neue Anlageschuld“, anstatt den „Stammaktien“ und den „Vorzugsaktien“. Während die Hauptbilanz keine Korrekturposten zu dem Anlagevermögen kennt, wird in der Bezirksbilanz auf der Aktivseite das „Wertverbesserungskonto“ und auf der Passivseite die „Rückstellung für entwertete und untergegangene Vermögensteile“, deren Bedeutung in den vorstehen-

---

[1]) Röbe, „Buchungsgrundsätze und Bilanz der Deutschen Reichsbahn", Vortrag, a. a. O., Seite 70.

den Ausführungen bereits dargelegt wurde, eingestellt. In gleicher Weise wie die Anlagen in beiden Bilanzen abweichende Bezeichnungen haben, wird in der Bezirksbilanz auch das „Betriebsrecht am Anlagezuwachs“ durch den „Anlagezuwachs“ ersetzt, während auf der Seite der Verbindlichkeiten der „Neuen Anlageschuld, Zugang“ eine ganze Reihe von Schuldposten der Gesamtbilanz entspricht, auf die ich nachstehend noch zu sprechen komme. Im Uebrigen ist zu den Aktivposten zu bemerken, daß in der Gesamtbilanz neben dem Kassenbestand noch die „Bankguthaben“ und „Schecks“ ausgewiesen werden, sodaß gegenüber den Bezirksbilanzen, die nur den Kassenbestand als Sammelposten für diese Beträge angeben, eine weitere Abweichung besteht. Außerdem werden auf der Aktivseite der Gesellschaftsbilanz die „langfristigen Forderungen“, der „Mindererlös bei Ausgaben von Anleihen“ sowie die „Bürgschaften“ ausgewiesen, während in den Bezirksbilanzen die „Forderungen aus Darlehen der Verwaltung“, die „Forderungen aus der Betriebsführung von Klein-, Nebenbahnen und dergl.“, die „Forderungen aus Einnahmerückständen“, die „Forderungen an andere Hauptkassen der Reichsbahndirektionen“, die „Forderungen an die Zentralkasse“, die „Forderungen an das Abr-Abrechnungskonto mit dem Reichsbahn-Zentralamt“, die „Forderungen an den neuen Monat/das neue Geschäftsjahr“ und die „Forderungen aus unverrechneten Posten“ aufgeführt werden. Noch größere Abweichungen zwischen dem Inhalt der beiden Bilanzen sind auf den Passivseiten festzustellen. Anstelle der in der Bezirksbilanz gebuchten „alten Anlageschuld“, der „neuen Anlageschuld“, der „Rückstellung für entwertete und untergegangene Vermögensteile“, der „Betriebsrücklage“, der „Schulden aus Pfand- und Verwahrgeldern“, der „Schulden aus Ausgaberückständen“, der „Schulden aus Darlehen von Dritten“, der „Schulden aus der Abrechnung der Verkehrseinnahmen“, der „Schulden aus der Betriebsführung von Klein-, Nebenbahnen und dergl.“, der „Schulden aus Wohlfahrtseinrichtungen“, der „Schulden aus der Uebergangsrechnung“, den „sonstigen Schulden“, sowie der „Schulden an die örtliche Reichsbahndirektion“, der „Schulden an andere Hauptkassen der Reichsbahndirektionen“, der „Schulden an die Zentralkasse“, der „Schulden an die Zentralkasse aus dem Abr-Abrechnungskonto“, der „Schulden an das Abr-Abrechnungskonto mit dem Reichsbahn-Zentralamt“, der „Schulden an den neuen Monat/das neue Geschäftsjahr“, der „Schulden aus unverrechneten Posten“ und dem „Ueberschuß“ werden in der Gesamtbilanz der DRG folgende Verbindlichkeiten ausgewiesen: „Stammaktien“, „Vorzugsaktien Gruppe A“, „Rückstellung für Abschreibung auf das Betriebsrecht am übernommenen Reichseisenbahnvermögen“, „Rückstellung für Abschreibung auf das Betriebsrecht am Anlagezuwachs“, „Betriebsrücklage“, „Gesetzliche Ausgleichsrücklage“, „Gesetzliche Dividendenrücklage“, Anleihen: „Kre-

dit des Reichs aus der internationalen 5½ prozentigen Anleihe des Reichs", „6 prozentige fünfjährige Reichsbahnschatzanweisungen 1930", „4½ prozentige steuerfreie Reichsbahnanleihe 1931", „Darlehen der Bank für internationalen Zahlungsausgleich" und „Baukredite", „sonstige Verbindlichkeiten", „Uebergangsrechnungen", „Vorzugsdividende gemäß Gewinn- und Verlustrechnung" und die „Bürgschaften". Wie man sieht, bestehen, trotzdem Röbe auf einen annähernd gleichen Aufbau der Bezirksbilanzen und der Gesamtbilanzen hinweist, doch recht erhebliche Unterschiede, die im wesentlichen durch ihre Stellung und ihre Zwecke bedingt sind.

Für die Auswertung der Bezirksbilanz ist es wichtig, diese Unterschiede zwischen den beiden Bilanzen, ihre Gliederung und die Bedeutung der einzelnen Posten zu erkennen. Denn, will man beispielsweise die Liquidität auf Grund der Bezirksbilanz prüfen, so ist es Voraussetzung zu wissen, wie die Finanzierungsverhältnisse liegen, und nicht etwa nur die Beziehungen zu kennen, welche zwischen dem einzelnen Bezirk und der Zentralstelle, die dem Bezirk die Anlagen zur Verfügung stellt und somit als deren Gläubiger auftritt, bestehen. Es genügt für Liquiditätsbetrachtungen nicht die Kenntnis, daß Anlagen und Schulden in bestimmter Höhe bestehen, sondern man muß wissen, in welcher Weise die gesamte Finanzierung vorgenommen ist, insbesondere in welcher Höhe und wann die Aktiven realisierbar und die Passiven fällig sind. Auf die Bedeutung der einzelnen Positionen der Gesamtbilanz näher einzugehen, erübrigt sich mit Rücksicht darauf, daß sie fast durchweg in dem geschichtlichen Werdegang der DRG ihre Erklärung finden und Röbe in seinem mehrfach erwähnten Vortrag über die „Buchungsgrundsätze und Bilanz der Deutschen Reichsbahn" eine vortreffliche Darstellung gegeben hat.

Will man die Bezirksbilanzen voll und ganz kritisch auswerten, so muß man diese Unterschiede zwischen der Gesamtbilanz und denjenigen der Bezirke beachten und einzelne Posten der letzteren durch die entsprechenden Werte der ersteren ersetzen, denn ohne eine anteilige Berücksichtigung der Positionen der Gesamtbilanz wäre die Bilanzkritik außerordentlich beschränkt. Ist doch die Liquiditätskontrolle nur Stückwerk, wenn man nicht die anteilige Höhe und die Fälligkeiten der Anleihen usw. kennt, und sind die Rentabilitätsbetrachtungen sowie die Untersuchungen des kapitalmäßigen Aufbaus nur wenig aufschlußreich, wenn die tatsächlichen Kapitalquellen nicht berücksichtigt werden. Der Versuch indessen, eine solche Substitution der einzelnen Bilanzwerte vorzunehmen, stößt, wie schon der oberflächliche Vergleich der Positionen der beiden Bilanzarten zeigt, auf derartige Schwierigkeiten, daß er als unmöglich angesehen werden kann. Es läßt sich eben nicht feststellen, welche Posten der Bezirksbilanz beispielsweise den in der Hauptbilanz aufgeführten Anleihen usw. entsprechen. Dem-

gemäß ist natürlich die Auswertung der Ergebnisse der derzeitigen Bezirksbilanzen, auf die im Folgenden kurz eingegangen wird, beschränkt.

Im Allgemeinen kann man bei einer einzelnen Bilanz die Vermögensteile, den kapitalmäßigen Aufbau, die Liquidität und die Rentabilität einer Unternehmung einer kritischen Würdigung unterwerfen. Die Betrachtung der ersteren ist bei den Bezirksbilanzen leicht durchführbar, da die Vermögensteile vollständig ausgewiesen werden. Dagegen stößt die Untersuchung des Aufbaus, der Zahlungsbereitschaft und der Rentabilität auf Hindernisse, deren Ueberwindung nur teilweise gelingt.

Die Betrachtung der bilanzmäßig ausgewiesenen Vermögensteile beschränkt sich nicht nur auf eine Kritik der Einzelposten, sondern umfaßt auch die Darstellung des Verhältnisses der einzelnen Bilanzwerte zueinander. Dabei kann man die Zu- oder Abnahme der Einzelwerte miteinander vergleichen oder das Verhältnis der absoluten Zahlen darstellen, welch letztere gewöhnlich in Form von prozentualen Anteilen der einzelnen Vermögensteile oder Gruppen hiervon an der Gesamtsumme der Aktiva erfolgt. Für die Betrachtung der Zusammensetzung und Entwicklung der Einzelposten ist meist die Kenntnis anderer Werte und Betriebstatsachen wichtig. So genügt nicht, daß man weiß, wie hoch die Debitoren sind, sondern man muß auch die Umsatzhöhe kennen, wenn man den Wert der Debitoren und ihre Entwicklung einigermaßen beurteilen will; die Zahlungsmittel können nur in Verbindung mit den Zahlungsverpflichtungen untersucht werden und die Betrachtung der Anlagen bedarf der weiteren Kenntnis der Höhe und Zeitpunkte der einzelnen Uebergänge der Vermögensteile. Daß solche Untersuchungen zum Teil auf Hindernisse stoßen, dürfte mit Rücksicht auf den Charakter der Bezirksbilanzen, in denen z. B. nicht alle Zahlungsverpflichtungen ausgewiesen werden, klar sein. Auf weitere Einzelheiten hinsichtlich des materiellen Wertes der Bilanzpositionen einzugehen, erübrigt sich im Hinblick darauf, daß diese schon an früherer Stelle eingehend besprochen wurden.

Die Betrachtung des kapitalmäßigen Aufbaus der Bezirke auf Grund der Bilanzangaben ist wenig aufschlußreich, da einmal das Eigen- und Fremdkapital in der Bilanz nicht ausgewiesen wird und andererseits der Charakter mancher Posten ein Eindringen in die eigentlichen Kapitalverhältnisse nicht zuläßt. Man muß sich daher mit der Kritik der ausgewiesenen Posten begnügen.

In gleicher Weise sind Untersuchungen der Liquidität auf Grund der Bezirksbilanzen nur in beschränktem Umfang möglich, da die Schulden und Forderungen in diesen nur zum Teil erkenntlich werden. So fehlen insbesondere bei den Passiven die auf den betreffenden Bezirk entfallenden Anteile an Stamm- und Vorzugsaktien, die

Kredite des Reichs und anderer Anleihen usw. Die Liquiditätskontrolle muß sich daher bei den Bezirken auf die Ueberwachung der kurzfristigen Schulden und Forderungen beschränken. Daß natürlich die nur nach den Bilanzangaben vorgenommenen Liquiditätsprüfungen nicht restlos befriedigen können und noch andere Unterlagen herangezogen werden müssen, dürfte klar sein. Das ist aber keine Besonderheit der Reichsbahnbilanzen, sondern trifft allgemein zu, denn die Ordnung und Gegenüberstellung der Schulden und Forderungen nach Fälligkeitsterminen und die Berücksichtigung der ersteren nach dem Grade der Einbringlichkeit kann niemals mit Hilfe von Bilanzen vorgenommen werden.

Schwierigkeiten begegnet auch die Rentabilitätsberechnung auf Grund der Bezirksbilanzen. Einmal ist die Zusammensetzung des Kapitals hinsichtlich des Eigen- und Fremdkapitals nicht ersichtlich und andererseits werden Gewinne nur bei einigen Leistungen und durch kalkulatorische Differenzen erzielt, während die meisten Leistungen zu Selbstkosten abgerechnet werden. Schmitt[1]) hat Recht, wenn er sagt, daß die Rentabilität nicht die gleiche Rolle spielt wie in den übrigen privaten Unternehmungen. Immerhin sind solche Betrachtungen von Interesse und wertvoll, letzteres insbesondere dann, wenn die DRG vor die Wahl gestellt wird, überschüssige Gelder im eigenen Betrieb bezw. in den einzelnen Bezirkswirtschaften oder in Anleihen fremder Wirtschaften anzulegen.

Ueber die Ergiebigkeit von Vergleichen zwischen den derzeitigen Bezirksbilanzen kann man dem oben erwähnten Urteil Röbes[2]) voll und ganz zustimmen, da die einzelnen Bilanzpositionen trotz der einheitlichen Vorschriften mit Rücksicht auf die Eigenart ihrer Ermittlung und Bewertung sowie der mangelnden Eliminierung der früher erwähnten störenden Elemente verschiedenen Wert haben.

Offenbar zum Ersatz für die mangelnde Vergleichsmöglichkeit der Bezirksergebnisse wird für jeden Bezirk eine „Betriebszahl" ermittelt, welche das Verhältnis der gesamten Betriebsausgaben zu den Betriebseinnahmen darstellt. Sie ist zwar wenig aufschlußreich, da auch die Einnahmen und Ausgaben, wie früher dargelegt wurde, nicht genügend abgegrenzt werden, doch kann man mit Röbe sagen, daß „die Bewegung der Betriebszahl und die dauernde Vergleichsmöglichkeit mit konkurrierenden Bezirken ein nicht zu unterschätzendes Antriebsmoment"[3]) ist.

---

[1]) Schmitt, a. a. O., Seite 161.

[2]) Vergl. meine Ausführungen auf Seite 309.

[3]) Ebenda.

C. Die Selbstkostenrechnung.

1. Die Folgen des Monismus zwischen Selbstkostenrechnung und Buchhaltung.

Wie die meisten industriellen Selbstkostenrechnungen durch die Buchhaltung unterstützt werden, so nimmt auch die Buchhaltung des Werkbetriebs der DRG, in Sonderheit die BVW in weitestem Ausmaß Rücksicht auf die kalkulatorischen Belange der Reichsbahn-Ausbesserungswerke. Das hat unstreitig manche Vorteile, die insbesondere in der Leistung wesentlicher Vorarbeiten sowie der Kontrolle der Lückenlosigkeit und Richtigkeit der Selbstkostenrechnung bestehen. Andererseits führt aber eine zu enge Verflechtung der beiden Teile des Rechnungswesens, die man auch als verrechnungstechnischen Monismus bezeichnet [1]) zu einer Unterdrückung der durch die verschiedenen Ziele der Buchhaltung und Selbstkostenrechnung bedingten Eigenarten des einen oder anderen Teils. Mängel in der Buchhaltung werden von der Selbstkostenrechnung übernommen und umgekehrt, da die Buchhaltung nicht nur Lieferant von Unterlagen für die Selbstkostenrechnung ist, sondern auch von dieser solche für ihre Buchungen empfängt. Es ist deshalb klar, daß durch die außerordentlich innigen Beziehungen zwischen der Selbstkostenrechnung und der Buchhaltung der RAW auch die Selbstkostenrechnung der Werke entsprechend beeinflußt wird. Ihre Wirkungen aufzuzeigen, dienen die folgenden Ausführungen.

Zunächst erfaßt die Selbstkostenrechnung der RAW mit Rücksicht auf eine genaue Ermittlung und Verbuchung der Kosten des Schuldendienstes und der sonstigen Lasten der Bezirke, welche nur in der Hauptkassenbuchhaltung und nicht in der BVW vorgenommen wird, lediglich die Selbstkosten ohne die Schuldendienstanteile und sonstigen Lasten, sodaß die Selbstkostenrechnung der Werke nur noch eine Teilkostenrechnung darstellt. Diese Verkürzung wurde zu dem Zwecke vorgenommen, weil die frühere Methode der Einrechnung der Schuldendienstanteile in die Werkkosten dazu führte, daß bei den Empfangsbezirken Schuldendienstanteile von dem in den Rechnungsbeträgen der leistenden Bezirke als Kosten eingesetzten Schuldendienst nochmals berechnet wurden, obwohl dieser im Ganzen nur einmal von der DRG zu tragen war. Nachteilig ist diese Teilung der Selbstkostenrechnung nur für den Betriebsfremden, dem der volle Umfang der Selbstkostenrechnung ohne gleichzeitige Betrachtung der Bezirksbuchhaltung nicht erkenntlich wird und der deshalb die Belastung der Werkkosten in der BVW mit den Beträgen der Isterneuerung als fehlerhaft ansehen muß. An der Richtigkeit des Feststellungsverfahrens des ge-

---

1) F. Leitner, Die Selbstkostenberechnung industrieller Betriebe, Frankfurt a. M. 1930, Seite 5.

samten von der DRG zu tragenden Schuldendienstes und der sonstigen Lasten ist nicht zu rütteln. Betriebsvergleiche auf Grund der in den Werken berechneten Selbstkosten werden aber dadurch ungünstig beeinflußt, da einmalige besonders hohe oder niedrige Erneuerungskosten den ganzen Vergleich umstürzen können. Offenbar hat die DRG das auch erkannt, denn neben der Ermittlung der Werkkostenzuschlagssätze ohne Schuldendienst und sonstige Lasten werden zu Vergleichszwecken noch Zuschlagssätze unter Einbeziehung dieser Kostenteile berechnet. In der BVW-Buchhaltung, der übergeordneten Hauptkassenbuchhaltung und der Buchhaltung des Empfangsbezirks werden aber die Schuldendienstanteile und die Isterneuerung je für sich verbucht, sodaß sich die Schwankungen der Kosten der Isterneuerung in den zu buchenden Werkkosten voll auswirken. Für Vergleichszwecke können daher diese Buchungsbeträge nur bedingt herangezogen werden. Eine entsprechende Umgestaltung der Buchhaltung wie der Selbstkostenrechnung ist daher zu befürworten und dürfte heute nicht allzugroßen Schwierigkeiten begegnen, da als Werkkosten nicht mehr tatsächliche, sondern geschätzte Werkkosten verrechnet werden, die nur noch bei größeren Abweichungen eine Aenderung erfahren.

Weiter zeigt sich der Einfluß der Buchhaltung in der Selbstkostenrechnung der Werke darin, daß durch die Uebernahme der in der Buchhaltung verbuchten Werte in die Selbstkostenrechnung Beträge als Kosten verrechnet werden, welche wegen der fehlenden Abgrenzung der wirtschaftlichen Belastung der einzelnen Perioden vermittels antizipativer und transitorischer Posten Ausgaben und nicht Kosten sind. Der Kostenbegriff ist daher nicht vollkommen verwirklicht. Das führt naturgemäß zu schwankenden Belastungen der Leistungen der einzelnen Zeitabschnitte, zumal sich die Ausgaben an bestimmten Terminen nicht nur wegen ihrer Fälligkeit (z. B. die Vierteljahrs- und die Jahresausgaben) sondern auch infolge der bei der DRG angewandten Methode des Budgetierens häufen, welch letztere den verantwortungsbewußten Beamten veranlaßt, bestimmte nicht unbedingt erforderliche und aufschiebbare Ausgaben als Reserve bis zum Jahresschluß aufzuspeichern, um unvorhergesehenen Fällen begegnen zu können und sich nicht durch sie die Einhaltung des vorgeschriebenen Ausgabenplans unnötigerweise verderben zu lassen. Es ist dies ein Nachteil der Budgetierung, den man durch andere Anordnungen nur selten beseitigen kann. Immer wird der auf diese Weise beamtenmäßig erzogene Einkäufer in seinem Streben nach Einhaltung der vorgegebenen Ausgaben versuchen, sich für besondere Vorkommnisse Reserven zu schaffen. Das wirkt sich aber bei der Einstellung der Beamten nicht immer günstig für den Betrieb aus, da es wirtschaftlich vorteilhafter ist, wenn die Ausgaben gleichmäßig über das ganze Jahr verteilt werden. Die Verwaltung wird zu bürokratisch und Viel-

schreiberei ist eine der Folgen dieser allzustraffen Budgetierung. Auch wird hierdurch die Initiativkraft des Beamten zum großen Teil unterdrückt, der meist weit eher als eine entfernt liegende Zentralstelle befähigt ist, die Mängel der seiner Obhut anvertrauten Betriebsteile, die dringenden Betriebsbedürfnisse usw. zu erkennen und ihnen abzuhelfen. Mit anderen Worten, das heute zur Geltung gekommene Führerprinzip ist nur in außerordentlich bescheidenem Maße verwirklicht. Es ist wohl wahr, daß die strenge Reglementierung manchen Vorteil bietet, es dürfte aber kaum zu leugnen sein, daß durch eine Lockerung dieses Systems noch mehr erreicht würde, da hierdurch die Verantwortlichkeit des Betriebsleiters nicht ihre Grenze in der strikten Einhaltung von Vorschriften findet, sondern sein Streben nur auf das Gedeihen des ihm anvertrauten Betriebs gerichtet ist.[1]) Freilich ist auch hier ein vernünftiges Maß der Freiheit am Platze, da durch zentrale Anordnungen, wie z. B. die Vereinheitlichung der Stoffe, die Normalisierung usw., mitunter Ergebnisse erzielt werden, die niemals durch extrem verselbständigte Teilbetriebe erreicht werden können. Daß die Verselbständigung der Betriebe auch in dem Rechnungswesen ihren Niederschlag finden muß, ist klar. Auf die Möglichkeit einer entsprechenden Umgestaltung des Rechnungswesens an dieser Stelle einzugehen, erübrigt sich jedoch mit Rücksicht auf die Aufgabe dieser Ausführungen und der eingehenden Behandlung in einem späteren Abschnitt.

Je nachdem in der Buchhaltung die Kosten als Werkkosten oder Einzelkosten behandelt werden, treten sie auch in der Selbstkostenrechnung und umgekehrt als solche auf. Ich denke hier z. B. an den Fall der Verlegung der Betriebsabteilung eines Werkes in ein anderes Werk, bei welchem die Transport- und Verladekosten sowie die Kosten der leergewordenen Gebäudeteile als allgemeine Werkkosten verrechnet wurden, obwohl sie eigentlich etwa mit Hilfe einer besonderen Kostenstelle nur den in der verlegten Betriebsabteilung durchgeführten Ausbesserungen hätten zur Last gelegt werden dürfen.

In klarer Erkenntnis, daß die Werkkosten wegen der verschieden hohen Beanspruchung der einzelnen Betriebsabteilungen seitens der Aufträge nicht in einem einzigen Zuschlag auf die Betriebsleistungen verrechnet werden können und die Betriebsbuchhaltung auf die Belange der Selbstkostenrechnung Rücksicht zu nehmen hat, werden in der Betriebsbuchhaltung die Werkkosten auf sogenannten Kostenstellen gesammelt. Dadurch wird es der Selbstkostenrechnung ermöglicht, auf Grund dieser Aufzeichnungen und der in ihr selbst jeweils für die einzelnen Leistungsgruppen bei den Kostenstellen festgestellten direkten Kosten Zuschlagsätze für die Buchungsnummern zu berechnen. Zugleich

[1]) Vergl. hierzu auch Schmalenbach, Der Kontenrahmen, a. a. O., Seite 13 ff.

wird aber hierdurch die Selbstkostenrechnung von der Gliederung der Buchhaltung abhängig, sodaß eventuelle Fehler in der Betriebsbuchhaltung sich auch als solche in der Kalkulation auswirken. Das zeigt sich im Werkbetrieb besonders bei der Aufgliederung des Kostenfeldes, die nach betrieblichen Gesichtspunkten (die Kostenstellen sind Betriebsstellen des Werks, z. B. Kesselschmiede, Kupferschmiede, Abbaugruppen, Aufbaugruppen usw.) und nicht nach kostentechnischen Grundsätzen erfolgt. So werden z. B. die in einer Betriebsabteilung durchgeführten Handarbeiten mit den besonders hohen Abschreibungskosten einer in ihr aufgestellten teuren Spezialmaschine belastet, obwohl diese Handarbeiten mit dieser Maschine überhaupt nicht in Berührung kommen. Was die Verteilungsbuchungen auf den Kostenstellen anlangt, so ist festzustellen, daß sie nicht, wie üblich, bis zu den Einzelkostenstellen durchgeführt werden, sondern jeweils nur bis zu den Hauptgruppen-, Gruppen- und Einzelkostenstellen, die man demnach als letzte Kostenstellen anzusprechen hat. Für die Selbstkostenrechnung bedeutet das, daß für die einzelnen Fertigungskostenstellen nicht nur ein, sondern mehrere Zuschlagssätze und zwar für die Hauptgruppen-, Gruppen- und Einzelkostenstellen sowie für die Allgemeinkostenstelle berechnet werden müssen und der gesamte Satz einer Einzelkostenstelle erst durch Addition dieser verschiedenen Zuschlagssätze ermittelt werden kann. Da hierbei die Sätze der einzelnen Rangarten durch Gegenüberstellung der Stellenkosten mit den in den zugehörigen Kostenstellen aufgekommenen Lohnstunden und Lohnkosten vorgenommen wird, so erfolgt im Grunde eine Aufteilung der Werkkosten der Hauptgruppenkostenstellen auf die Gruppenkostenstellen und dieser wiederum auf die Einzelkostenstellen nach dem Verhältnis der Lohnstunden und Lohnkosten. Ein Verfahren, das zwar sehr einfach, aber zu schematisch ist und zu unzutreffenden Resultaten führen muß, da die Höhe der in den übergeordneten Kostenstellen gesammelten Kosten zumeist von ganz anderen Faktoren abhängig ist, als von den Lohnstunden und Lohnkosten.

Der Monismus zwischen Buchhaltung und Selbstkostenrechnung zeigt sich auch in der Bewertung der Buchungsposten und den in der Kalkulation verrechneten Kosten. Die gegenwärtige Methode der Bewertung der Kostengüter zu Durchschnittspreisen und der fertigen Leistungen zu Selbstkosten ist sehr einfach, weist aber in vieler Hinsicht Mängel auf, welche die Selbstkostenrechnung fast zur Wertlosigkeit verurteilen. Die Durchschnittspreise der Kostenteile sind nichts anderes als Anschaffungswerte, die als solche im Zeitpunkt der Uebergabe der fertigen Leistungen an die Auftraggeber längst überholt sind und deshalb keine tatsächlichen Kosten vom Standpunkt der Betriebserhaltung darstellen. Als Mittelwerte sind sie sogar willkürlich abgeänderte Anschaffungswerte, die eine Mischung der Anschaffungs-

werte verschiedener Perioden und verschiedener Abteilungen darstellen und folglich nicht die tatsächlichen Beschaffungskosten als Selbstkosten in Ansatz bringen. Da sie nur Anschaffungswerte sind und die Schwankungen der Kostenwerte nicht durch innerbetriebliche Umstände bedingt sind, sind sie weder tatsächliche Selbstkosten noch können sie zu Betriebsvergleichen Verwendung finden. Das gleiche gilt auch für die Selbstkosten der fertigen Leistungen, bei denen außerdem noch andere Momente mitwirken, welche die durch die betriebliche Leistungsfähigkeit verursachten Selbstkosten nicht in ihrer tatsächlichen Höhe erscheinen lassen. Auf die letzteren werde ich an anderer Stelle noch näher eingehen. Hier sei nur aber schon erwähnt, daß die Bewertung der Kostenteile wie der fertigen Leistungen zu Tagespreisen oder, was mir aus verschiedenen Gründen noch besser erscheint, zu festen Verrechnungspreisen die Selbstkostenrechnung erst zu einem brauchbaren Instrument für die Betriebspolitik macht.

Schließlich erfolgt durch die vollständige Uebernahme der in der Buchführung verbuchten Kosten keine besondere Berücksichtigung der Fehlarbeiten und die Kosten des betrieblichen Leerlaufs, mit anderen Worten des wechselnden Beschäftigungsgrades, werden ebenfalls als Kosten verrechnet und nicht gesondert ausgewiesen. Dadurch sind von den Empfängern Kosten zu tragen, für welche sie nicht immer verantwortlich gemacht werden können, da die Werkverwaltung oftmals selbst, z. B. bei Vergrößerung der Werkanlagen über den zu erwartenden Bedarf hinaus, bei Verwendung von Maschinen mit übermäßiger Leistungsfähigkeit, bei ungerechtfertigter Vergrößerung des Beamtenapparates und der Belegschaft usw., die Minderbeschäftigung verursacht hat.

Hierdurch ist schon ein großer Teil der Probleme der Selbstkostenrechnung der Reichsbahn-Ausbesserungswerke gestreift worden. Auf Einzelheiten wie auch auf etwaige Verbesserungsmöglichkeiten schon hier eingehen zu wollen, erübrigt sich im Hinblick auf ihre systematische Behandlung in den folgenden Abschnitten.

2. Der Kostenbegriff.

Der Begriff Selbstkosten wird in der Werkstättenkalkulation in verschiedener Bedeutung angewandt, was sowohl in den Vorschriften als auch im Wesen der Zuschlagskalkulation, die einerseits Werkkosten zum Zwecke einer schnellen Auftragsabrechnung und andererseits Werkkosten zur Kontrolle der in der Auftragsabrechnung verwandten Zuschlagssätze ermittelt, seine Begründung findet. Man hat nach den Vorschriften zwischen den tatsächlichen Selbstkosten und den geschätzten Selbstkosten zu unterscheiden. Was unter ersteren zu verstehen ist, besagt die Bezeichnung schon zur Genüge. Es handelt sich hier hauptsächlich um die direkten Kosten (Lohn-, Stoffkosten usw.), welche den

einzelnen Aufträgen in der Höhe ihres tatsächlichen Verbrauchs angelastet werden. Tatsächliche Kosten im Sinne der Vorschriften stellen auch die in der Nachrechnung ermittelten Werkkosten dar, welche der Kontrolle der in der Auftragsabrechnung verrechneten Gemeinkosten dienen. Geschätzte Selbstkosten sind dagegen die auf Grund von festen Zuschlagssätzen in der Auftragsabrechnung berechneten Werkkosten, da sie im Gegensatz zu den tatsächlichen Kosten auf den Ergebnissen vergangener Zeitabschnitte beruhen und kalkulationsmäßig gewonnen werden. Früher wurden als Gemeinkosten die „tatsächlichen" Werkkosten am Ende eines jeden Monats verrechnet, indem zunächst die für die Werkleistungen im abzurechnenden Zeitraum aufgekommenen Gemeinkosten gesammelt und dann erst auf die Leistungen verteilt wurden. Diese Methode der Werkkostenermittlung und -Verrechnung hatte aber als Folge, daß die Abrechnungsergebnisse erst lange Zeit nach Ablauf des Abrechnungszeitraums bekannt wurden, was sich als sehr nachteilig erwies. Sie wurde daher durch die Einführung der Auftragsabrechnung verbessert, in welcher die aus der Nachrechnung des Vormonats sich ergebenden Zuschlagssätze für den folgenden Monat Verwendung finden. Hierdurch wurden zwar zwei Kalkulationsarten für die Werkkosten eingeführt, doch ist durch sie der große Nachteil der langen Abrechnungsfristen ausgeschaltet worden.

Es ist schon oben bemerkt worden, daß die „tatsächlichen" Selbstkosten nur solche nach den Vorschriften sind. Nach der allgemeinen betriebswirtschaftlichen Auslegung des Kostenbegriffs sind sie indessen nicht als solche aufzufassen, da in der Selbstkostenrechnung die in der Werkkostenermittlung gebuchten Beträge vorbehaltlos übernommen werden und in dieser keine Scheidung zwischen Kosten und Ausgaben erfolgt. In der Wirtschaftsführung, in welcher die Gemeinkosten ebenfalls verrechnet werden, sind zwar nur solche Ausgaben zu verbuchen, die wirtschaftlich den Abrechnungszeitraum belasten, doch ist diese Bestimmung nicht dahin auszulegen, daß die Kosten von den Ausgaben geschieden werden und nur die ersteren zur Verbuchung gelangen. Hier handelt es sich vielmehr um die Zurechnung der Ausgaben, denn eine Sonderbehandlung der antizipativen und transitorischen Posten erfolgt in der Werkbuchhaltung nicht. Die gleiche Beobachtung ist selbstverständlich auch bei der Werkkostenermittlung zu machen, die ihre Werte von der Werkbuchhaltung erhält oder an diese abgibt. Umgekehrt findet der allgemeine betriebswirtschaftliche Grundsatz, daß als Kosten verbrauchte Güter anzusetzen sind, auch wenn sie niemals Ausgaben sind und es auch nicht werden, in der Selbstkostenrechnung der RAW keine Beachtung. Hierunter fallen vor allem die Erneuerungskosten für den Anlagezuwachs, der seit der Eröffnungsbilanz durch die Absetzung der Baukostenzuschüsse Dritter, der unentgeltlich überlassenen Anlagen usw. entstanden ist und in der Buchhaltung

nicht ausgewiesen wird. Man wird vielleicht entgegenhalten, daß die Ist-Erneuerung dieser Anlagen durch die Verrechnung der tatsächlichen Erneuerungskosten in der Selbstkostenrechnung der Werke als Kosten behandelt wird. Dem ist aber nicht so, denn die Soll-Erneuerung wird nach dem in der Anlagenrechnung gebuchten Wert berechnet, der um die Einnahmen vermindert ist, und der überschießende Teil der Ist-Erneuerung wird von dem Schuldendienst und den sonstigen Lasten in der GDW-Buchhaltung gekürzt, sodaß als effektive Erneuerung nur der von den in der Bilanz ausgewiesenen Anlagen berechnete Sollbetrag als Kosten zum Ansatz gelangt. Dadurch wird im Hinblick auf die ebenfalls bestehende Erneuerungsbedürftigkeit der unentgeltlich überlassenen Anlagen usw. im Ganzen eine Abschreibungsquote als Selbstkosten verrechnet, die ständig hinter dem eigentlichen Erneuerungs-Soll zurückbleibt. Im Einzelnen können zwar nach der BVW die besonderen Erneuerungsbedürfnisse der Anlagen berücksichtigt werden, was durch Erhöhung oder Kürzung der Erneuerung erfolgen kann. Das hat aber im Gefolge, daß die Erneuerungsquoten der übrigen Anlagen entsprechend geändert werden müssen, denn im Gesamtbetrag darf das den RAW zugeteilte Soll nicht überschritten werden, es sei denn, daß der überschießende Istbetrag bei dem Schuldendienst abgesetzt wird. Die letztere Maßnahme darf nicht darüber hinwegtäuschen, daß durch die mangelnde Berücksichtigung der unentgeltlich übereigneten Anlagen usw. trotzdem ein ständiges Mißverhältnis zwischen dem aus dem tatsächlichen Erneuerungsbedürfnis entspringenden Erneuerungs-Soll der gesamten Anlagen und dem nach den Vorschriften ermittelten Sollbetrag entsteht, denn diese Diskrepanz muß sich ja in einer Ueberschreitung des Solls durch das Ist zeigen. In der ersten Zeit und solange die unentgeltlich übereigneten Anlagen usw. in keinem Verhältnis zu den gesamten Anlagen stehen, wird man praktisch das ständige Ueberwiegen der Ist-Erneuerung über die Soll-Erneuerung kaum empfinden. Erst, wenn solche Anlagen in einem größeren Umfang vorhanden sind, tritt diese Diskrepanz zutage, was sich vornehmlich durch eine Häufung von Anträgen auf Nachbewilligungen usw., die vielfach in der Zentralstelle als ungerechtfertigt empfunden werden müssen, bemerkbar macht.

Tatsächliche Selbstkosten in betriebswirtschaftlichem Sinne [1] sind die Selbstkosten nach der BVW auch deshalb nicht, weil die Kostengüter zu Mittelpreisen bewertet werden, die im Grunde nichts anderes als Anschaffungswerte sind. Dazu kommt noch, daß durch die neuerliche Verwendung von Werkkostenzuschlagsätzen für die einzelnen Buchungsnummern und die verschiedene Höhe der Beanspruchung der Betriebsabteilungen seitens der einzelnen Werkleistungen nicht mehr

1) Vergl. Schmidt, Kalkulation und Preispolitik, a. a. O., Seite 1480 ff.

die durch die letzteren verursachten tatsächlichen Werkkosten angelastet werden und daß die Leerlaufkosten sowie die Kosten der Fehlarbeiten zu Belastungen führen, welche durch die einzelnen Aufträge nicht veranlaßt wurden und deshalb ungerechtfertigt sind.

Wir sehen, daß der allgemeine Begriff Selbstkosten sehr verwässert ist und noch in vieler Beziehung einer Verbesserung bedarf. Selbstverständlich kann eine Aenderung desselben nicht lediglich durch eine andersgefaßte Begriffsbestimmung erreicht werden, denn die Eliminierung der angeführten störenden Elemente bedarf einer grundsätzlichen Umgestaltung der gesamten Selbstkostenrechnung und natürlich auch in entsprechendem Umfang der Buchhaltung. Aus diesem Grunde wird nicht schon hier, sondern erst in den nachfolgenden Abschnitten auf die Möglichkeiten einer Verbesserung hingewiesen.

3. Die Bewertung der Kostengüter.

Die meisten Kostengüter werden in der Selbstkostenrechnung der RAW mit dem Anschaffungs- bezw. Herstellungswert verrechnet. Es wird aber nicht immer der tatsächliche Anschaffungswert, sondern mitunter ein Rechnungswert zum Ansatz gebracht, der aus mehreren Anschaffungswerten gebildet wird. So werden die Stoffkosten zu einem Wert verrechnet, der sich aus zeitlich verschiedenen Werten zusammensetzt, die Lohnkosten erfahren qualitativ eine Nivellierung und die Tauschstücke usw. werden zu einem Preis in Rechnung gestellt, der nicht den tatsächlichen Aufarbeitungskosten entspricht, sondern aus den mittleren Stückkosten einer Serie gleichartiger Tauschstücke gebildet wird. Gemeinsam ist ihnen, daß sie Durchschnittskosten sind. Als solche sind sie aber mit festen Verrechnungspreisen, welche vielfach ebenfalls aus Durchschnittsrechnungen gewonnen werden, nicht identisch, da sie sich von Fall zu Fall ändern. Sie sind nichts anderes als Anschaffungswerte, die aus Gründen rechnungstechnischer Vereinfachung der Selbstkostenrechnung und der Buchhaltung eine bestimmte Aenderung erfahren. Viel eher könnte man geneigt sein, die mit Hilfe fester Zuschlagsätze berechneten Werkkosten als feste Verrechnungspreise anzusprechen. Allein auch ihnen mangelt es an der Eigenschaft der Starrheit für eine längere Zeit, denn sie müssen im Laufe eines Jahres durch andere Zuschlagssätze ersetzt werden, falls größere Abweichungen zwischen den zuletzt ermittelten und den seither angewandten Zuschlagssätzen festgestellt werden und das als ein Dauerzustand anzunehmen ist. Sie sind ebenfalls Anschaffungswerte, da die festen Zuschlagssätze den in der Werkkostenermittlung verrechneten Kosten, welche mit dem Anschaffungswert angesetzt werden, entsprechen. Eine Bewertung von Kosten zu dem Zeitwert erfolgt in der Selbstkostenrechnung der RAW nicht, und eine solche zu festen Verrechnungs-

preisen läßt sich nur ausnahmsweise, z. B. bei der Anlastung von Transportkosten feststellen.

Die Bewertung der Kostengüter der Werkleistungen mit dem Anschaffungswert hat den Vorteil, daß die einzelnen Kostenwerte mit den entsprechenden Buchwerten übereinstimmen und eventuelle Differenzen zwischen der Selbstkostenrechnung und der Buchhaltung auf eine andersartige Bewertung nicht zurückzuführen sind. Treten dennoch Unterschiede auf, so werden sie durch die Anwendung von abweichenden Durchschnittswerten verursacht oder die Erfassung und die Ermittlung der Kosten ist lückenhaft. Außerdem ist diese Bewertungsmethode insofern vorteilhaft, als die Rechnungsergebnisse der Kontrolle des Wirtschaftsplans, der bei den RAW Ausgabenplan ist, nutzbar gemacht werden können. Die Anschaffungswertrechnung ist jedoch nur in Zeiten ruhiger Entwicklung anwendbar, in welcher die Beschaffungspreise nur unwesentlich schwanken. Aendern sich die Anschaffungswerte, was vielfach auch bei der sogenannten „normalen" Wirtschaftslage der Fall ist, so stimmen sie mit den tatsächlichen Selbstkosten, welche eine Betriebserhaltung gewährleisten, nicht überein. Die wirkliche Kostenmenge wird durch sie verdeckt, weil die Aenderungen der Preise denjenigen der Kostenmenge zuwiderlaufen können. Daher sind sie zu Vergleichen der Ergebnisse verschiedener Betriebe unbrauchbar. Ebensowenig können Vergleiche der Kosten verschiedener Perioden durchgeführt werden, weil die verrechneten Kosten von Zufälligkeiten abhängig sind, welche ihre Ursache nicht in der betrieblichen Leistung haben. Nun wirken zwar die Mittelwerte nivellierend. Allein sie bleiben trotzdem Anschaffungswerte, da in ihnen die Anschaffungswerte früherer Perioden und derjenigen anderer Leistungen sich auswirken. Ja im Gegenteil können sie durch diese den Mittelpreisen innewohnende Eigenschaft sogar in „normalen" Zeiten noch nicht einmal tatsächliche Kosten darstellen. Die Nachteile zeigen sich sowohl bei den direkten als auch bei den indirekten Kosten, da als Werkkosten nicht nur mittlere, sondern auch ursprüngliche Anschaffungswerte verrechnet werden. Außerdem schwankt bei den letzteren auch die Verteilungsbasis entsprechend den Aenderungen des Werklohndurchschnittssatzes, sofern man die Lohnkosten als Verteilungsgrundlage wählt. Diesem Mangel wird in der Auftragsabrechnung dadurch abgeholfen, daß dort die Werkkosten nicht im Verhältnis zu den direkten Lohnkosten, sondern entsprechend der Höhe der Lohnstunden berechnet und den einzelnen Aufträgen belastet werden. Die Methode der Verrechnung der Selbstkosten auf der Basis von Anschaffungswerten hat außerdem noch den Nachteil, daß die empfangenden Betriebe, Kostenstellen usw. auf die Ergebnisse der Selbstkostenrechnung warten müssen und daß die nachfolgenden Betriebsstellen mit sämtlichen Kosten der Vorbetriebe belastet werden. Zudem ist sie

nicht immer anwendbar, wie die Werkkostenverrechnung für die Unterhaltungs- und Erneuerungsarbeiten an den Werkanlagen beweist.

Nach heutiger Auffassung werden als tatsächliche Selbstkosten diejenigen Kostenwerte angesehen, welche zur Deckung des durch die Leistungserstellung verursachten Güterverzehrs zu berechnen sind, um den Betrieb auf der gleichen Leistungshöhe zu erhalten. Der Wert, der dieser Anforderung entspricht, ist der Zeitwert. Nun arbeiten die Werke aber in weitaus größtem Umfang für andere Betriebsstellen der Reichsbahn, sodaß die Bewertung etwa zu dem Wiederbeschaffungswert am Umsatztage nur dann einen richtigen Sinn haben kann, wenn dieser bei der Erstellung der Verkehrsleistungen durch den Hauptbetrieb auf den Wiederbeschaffungswert dieser Leistungen abermals umgerechnet wird. Das würde in einem so vielgestaltigen Betrieb, wie ihn die DRG darstellt, eine große Ausdehnung des Rechnungsapparates nach sich ziehen, hätte aber den unstreitigen Vorteil, daß man die effektiven Selbstkosten kennt und danach die Betriebspolitik umstellen kann. Es dürfte auch klar sein, daß bei der aus verschiedenen Gründen berechtigten Starrheit der Tarife und mit Rücksicht auf die volkswirtschaftlichen Interessen, deren Beachtung der DRG auferlegt ist, nicht immer die gleichen Konsequenzen aus den Ergebnissen der Selbstkostenrechnung gezogen werden können. Gleichwohl ist aber für den Hauptbetrieb aus verschiedenen Gründen [1]) eine Durchführung der Selbstkostenrechnung mit Hilfe von Tagesbeschaffungswerten zu empfehlen. Soweit die Leistungen der Werke in Betracht kommen, sollten jedenfalls die Kalkulationen der Leistungen für Dritte auf Tageswertbasis durchgeführt werden, um die Empfänger mit den tatsächlichen Kosten belasten zu können. Für die übrigen Leistungen ist das nicht so notwendig, da ja als Empfänger nicht Dritte, sondern andere Betriebsstellen der DRG und das eigene Werk in Frage kommen. Trotzdem ergeben sich auch für sie durch die Verwendung von Zeitwerten große Vorteile, denen gegenüber die Verrechnung mit Anschaffungswerten verblassen muß. Neben einer wirtschaftlich gerechtfertigten Belastung der Auftraggeber ergibt sich eine größere Eignung für die Betriebspolitik und die Betriebskontrolle. Für Zeitvergleiche und Kostenvergleiche zwischen den einzelnen Werken ist der Zeitwert deshalb günstiger, weil er die Zufälligkeiten der Anschaffungswerte ausschaltet. Das wird besonders bei den Anlagen mit langer Lebensdauer augenfällig. Schafft man z. B. neue Maschinen an, so sind die für die Anschaffung aufzuwendenden Ausgaben gewöhnlich um vieles höher als diejenigen der zu ersetzenden Anlagen, deren Anschaffungszeitpunkt oft sehr weit zurückliegt. Be-

[1]) Vergl. Meier-Voß, a. a. O., Seite 11 ff. und Schmidt, Kalkulation und Preispolitik, a. a. O., Seite 1481 ff. und Seite 1506 ff.

rechnet man dann von den neu erworbenen Anlagen das Erneuerungs-Soll, dann kommt man zu einem Betrag, der die Abschreibungen, die vom Anschaffungswert der ersetzten Maschinen berechnet wurden, zu gering bemessen waren, um die Fortsetzung des Betriebes auf gleicher Leistungshöhe zu gewährleisten. Der Zeitwert wirkt hier ausgleichend, sodaß die Kosten der einzelnen Perioden und der einzelnen Betriebe vergleichbar werden, und befolgt das Prinzip der Werterhaltung des Betriebs. Trotzdem macht sich auch noch hier die Veränderlichkeit der Kostenwerte fühlbar, da hierdurch die mengenmäßigen Schwankungen verdeckt werden können.

Weit geeigneter als diese beiden Werte ist für die Betriebskontrolle die Bewertung der Kostengüter mit festen Verrechnungspreisen, die gegenwärtig nur im Falle der Belastung der RAW mit Kosten für die Transportleistungen erfolgt. Zu empfehlen ist diese Art der Bewertung für die sämtlichen Kostenteile deshalb, weil durch sie die Möglichkeit gegeben wird, die Betriebsgebarung in korrekter Weise zu überwachen. Die Außeneinflüsse sind dadurch ausgeschaltet, sodaß die auftretenden Kostenschwankungen nur auf innerbetriebliche Ursachen zurückzuführen sind. Die Selbstkostenrechnung wird hier zur Mengenrechnung, weist aber gegenüber dieser den Vorteil auf, daß die stofflich verschiedenen und an sich unvergleichbaren Mengen auf einen gemeinsamen Nenner gebracht und damit addierbar werden. Auch kann hierdurch das Wertverhältnis der verbrauchten Kostengüter und ihr Anteil an den Gesamtkosten dargestellt werden. Der Hauptwert dieser Methode besteht jedoch darin, daß die Kosten verschiedener Werke und diejenigen verschiedener Perioden störungslos miteinander verglichen werden können und diese Vergleiche sich auf die durch die innerbetrieblichen Leistungen der Werke verursachten Kosten beschränken. Voraussetzung ist allerdings auch hier, daß noch die übrigen störenden Einflüsse, z. B. Schwankungen des Beschäftigungsgrades usw. ausgeschaltet werden. Stellt man nun den Empfangsbetrieben die für die einzelnen Leistungen aufgekommenen Selbstkosten in Rechnung, die mit Hilfe von festen Verrechnungspreisen für die Kostengüter berechnet werden, so werden die Empfangsbetriebe mit schwankenden Normalkostensummen belastet, in deren Höhe sich jeweils die Leistungsfähigkeit der Werke widerspiegelt. Dadurch werden wiederum die nachfolgenden Betriebe unberechtigterweise für die Intensität der Werkleistungen verantwortlich gemacht, denn durch die Uebernahme der vollen Kostenhöhe werden die Kosten des Empfangsbetriebs entsprechend der besseren oder schlechteren Leistung des Werks niedriger oder höher. Um das zu verhindern und zugleich den Grad des Werkerfolges buchhalterisch in Form der Ausweisung eines Verlustes oder Gewinnes darzustellen, bedarf es noch weiterer Normalpreise für die fertigen Leistungen. Erst hierdurch werden die Emp-

fangsbetriebe von ungerechtfertigten Kostenbelastungen unabhängig und der innerbetrieblich bedingte Werkerfolg erscheint als Differenz zwischen den gesamten Normalkosten für die fertigen Leistungen und den jeweils erreichten Leistungswerten. Voraussetzung ist hierbei allerdings, daß für die fertigen Leistungen Normalpreise überhaupt aufgestellt werden können. Inwieweit das der Fall ist, darauf werde ich im folgenden Abschnitt noch näher eingehen.

4. Die Methoden der Verteilung der Kosten auf die Leistungseinheit.

a) Die Divisionskalkulation.

Die Methode, die Kosten des einzelnen Produkt vermittels Division der Gesamtkosten durch die erzeugten Leistungseinheiten zu ermitteln, wird von den RAW logischerweise für die Feststellung der Selbstkosten von Massenprodukten angewandt. Das Verfahren nach der BVW ist aber außerordentlich roh gestaltet, da die Kosten der Hilfsbetriebe lediglich jeweils auf einer Kostenstelle [1]) gesammelt und nach Uebernahme der anteiligen Kosten der Allgemeinkostenstellen auf die verbrauchenden Betriebsabteilungen sowie die privaten Abnehmer verteilt werden und hierbei eine weitere Kostenanalyse nicht stattfindet. Es ist daran zu erinnern, daß Gas-, Wasser-, Elektrizitäts-, Preßluft- und Dampferzeugungsanlagen recht komplizierte technische Betriebe sein können und daher vielgestaltige Kostenprobleme verursachen, denen eine einfache Sammlung der Kosten jeweils auf einer Kostenstelle und Division der erzeugten Einheiten in die Gesamtheit des Aufwandes durchaus nicht genügt. Es ist zu bedenken, daß diese Hilfsbetriebe zumeist in sehr viele Betriebsteile zerfallen, die im Einzelnen wie im Gesamten einer genauen Kontrolle bedürfen. Auch kann man bei Lieferungen an Dritte wie z. B. Lieferung von Gas, Wasser und Elektrizität an Werksangehörige nicht gut jeweils nach Monatsschluß die Tarife den veränderten Selbstkosten anpassen, da diese Abnehmer nur in ganz bescheidenem Umfang für die Höhe des Beschäftigungsgrades, Minder- oder Mehrleistungen usw. der Hilfsbetriebe verantwortlich gemacht werden können. Schließlich fallen bei der Herstellung Nebenprodukte, wie z. B. Koks, Teer, Ammoniak, Benzol usw. an, deren Verwertung die Gestehungskosten vermindern und deshalb von diesen abgezogen werden müssen, wovon in dem in der BVW vorgeschriebenen Verfahren nichts erwähnt wird.[2]) Daraus geht hervor, daß die in dem Musterplan der BVW empfohlene Gliederung des Kostenfeldes bezüglich der Hilfskostenstellen nicht ausreichend und das Verfahren, die Verbraucher mit den je-

---

[1]) Vergl. die Bemerkungen zu den Hilfskostenstellen des in dem Anhang II der BVW wiedergegebenen Musters eines Kostenstellenplans, Seite 67 BVW.

[2]) Vergl. BVW, § 13, Seite 13—16, § 16, Seite 17—19.

weiligen Erzeugungskosten zu belasten, zu roh und wenig gerechtfertigt ist. Es ist daher nicht verwunderlich, wenn bei den Werken nach Herausgabe der BVW ähnliche Gedankengänge Eingang gefunden haben und, wie dem Aufsatz von Nierode [1]) zu entnehmen ist, teilweise den obigen Forderungen bereits Rechnung getragen wurden, indem in dem Ausbesserungswerk Brandenburg-West besondere Rechnungen für die Ermittlung der Kosten der Leistungen der Hilfskostenstellen geführt werden. Wenn auch hierbei die obigen Forderungen berücksichtigt werden, so geschieht dies aber nur in beschränktem Umfang und dürfte keineswegs der Bedeutung dieser Anlagen und Leistungen entsprechen. Ein weiterer Ausbau des Rechnungswesens in dieser Richtung ist deshalb durchaus am Platze.

Eine gewisse Verwandtschaft mit der Divisionskalkulation kann man bei der Berechnung der Tauschstückkosten feststellen, denn nach Ermittlung der Aufarbeitungskosten einer stoßweise dem Werk zur Aufarbeitung übergebenen Anzahl von ausbesserungsbedürftigen Fahrzeugteilen werden die Gesamtkosten des Sammelauftrags durch die Anzahl der Tauschstücke dividiert und auf diesem Weg die Kosten des einzelnen Stücks gewonnen.[2]) Unbeschadet der Höhe der Ausbesserungskosten dieser Tauschstücke wird die Empfangsdienststelle anstatt mit den tatsächlichen Kosten der Aufarbeitung mit den Durchschnittskosten eines Einzelstücks der zuletzt aufgearbeiteten Serie belastet. Mit anderen Worten, den Empfängern werden nicht die Kosten in Rechnung gestellt, welche durch sie verursacht wurden oder sie aus anderen Gründen zu tragen hätten, sondern sie haben für die Durchschnittskosten eines Stücks einer ganzen Serie aufzukommen, einerlei ob die Beschädigung geringfügig oder umfangreich war. An sich dürfte das eine sehr einfache Methode der Kostenabrechnung sein, doch erheben sich hiergegen große Bedenken, da die Aufarbeitungsbedürftigkeit der einzelnen Tauschstücke von 1 bis 100 Prozent voneinander abweicht [3]) und die Empfangsstellen Kosten zu tragen haben, für die sie nicht im entferntesten verantwortlich gemacht werden können. Zur Vermeidung dieser ungerechtfertigten Belastungen dürfte sich die Verwendung fester Verrechnungspreise, die nach Schadgruppen zu staffeln wären, mehr eignen, da durch sie die Höhe der Schäden zutreffend verrechnet und zugleich die ausführenden Betriebe bei entsprechender Kontierung auf ihre Leistung kontrolliert werden können. Daß solche feste Verrechnungspreise in weitem Ausmaß festgesetzt werden können, geht aus den Aeußerungen von Praktikern hervor

---

[1]) Nierode: „Selbstkostenrechnung für Kraftwerke" in der Zeitschrift „Das Eisenbahnwerk", Jahrgang 1928, Heft 34, Seite 273 ff.

[2]) BVW, Anhang VII, Seite 119 ff.

[3]) Schäfer-Kaiser, a. a. O., Seite 73.

und auch die Zeitermittlungen der Reichsbahn selbst sprechen dafür. Selbstverständlich verursachen die Vorarbeiten, die meist einmaliger Natur sind, sehr viel Mühe, da die Intervalle solcher Schadgruppen so klein wie nur möglich gewählt werden müssen. Im Uebrigen weist die Kalkulation der Kosten der Tauschstücke die gleichen Mängel auf wie die noch zu besprechenden Einzelkalkulationen.

b) Die Zuschlagskalkulation.

aa) Die Gliederung des Kostenfeldes.

Angesichts der Unmöglichkeit der Belastung der einzelnen Aufträge mit einem einheitlichen Werkkostenzuschlag für das ganze Werk sind nach der BVW die Werke in Kostenstellen zu zerlegen, um die Gemeinkosten der einzelnen Betriebsstellen zu ermitteln und dadurch entsprechend dem Durchlauf der Aufträge durch diese Kostenstellen die Gemeinkostenanteile der Werkleistungen festzustellen. Daneben sollen diese Kostenstellen selbstverständlich auch die Möglichkeit bieten, die an einer bestimmten Stelle oder für einen bestimmten Zweck aufgekommenen Kosten zu kontrollieren.[1] Demnach wäre die Gliederung des Kostenfeldes entsprechend ihrer originären Aufgabe von kalkulatorischen und nicht von anderen, z. B. technischen Gesichtspunkten beherrscht. Allein die im Anhang II der BVW[2] für die Aufstellung der Kostenstellenpläne der Werke herausgegebenen Richtlinien sind nicht dazu angetan, die Werke anzuhalten, bei der Kostenstellenbildung in erster Linie kostentechnische Erwägungen gelten zu lassen. Im Gegenteil ist den Vorbemerkungen, in denen die Fertigungskostenstellen als „B e t r i e b s stellen des Werks, wo Fertigungsarbeiten ausgeführt werden, z. B. Schmiede, Dreherei usw.", definiert sind, und dem beigegebenen Musterplan zu entnehmen, daß die Kostenstellen nach technischen Grundsätzen gebildet werden. Nun sind die Vorbemerkungen zwar nur Richtlinien, innerhalb welchen Spielraum gelassen ist, aber mit Rücksicht auf den oben wiedergegebenen Wortlaut der Vorschrift, der Einrichtung des Musterplans und im Hinblick darauf, daß die RAW ausschließlich von Technikern geleitet werden, ist die übrigens auch teilweise in der Praxis bestätigte Annahme berechtigt, daß die Kostenstellenpläne vornehmlich nach technischen Prinzipien aufgebaut werden.

Demgegenüber ist aber darauf hinzuweisen, daß die Kostenstellenbildung nur dann ihren Zweck erfüllt, wenn sie die unterschiedliche Gestaltung der Werkkosten in den einzelnen Betriebsteilen zum Ausgangspunkt nimmt, da die Kostenstellenrechnung, wenn auch nicht aus-

---

[1]) Hoffmann, „Die Werkkostenermittlung in den Reichsbahn-Ausbesserungswerken" in der Zeitschrift „Der Eisenbahnfachmann", Jahrgang 1929, Seite 262.

[2]) BVW, Seite 63 ff.

schließlich, so doch in der Hauptsache für die Zwecke der Selbstkostenrechnung eingeführt wird. Zwar spielt der technische Aufbau des Betriebs und die Möglichkeit der Kostenerfassung eine große Rolle, ja man muß sagen, daß die Organisation des Rechnungswesens des einzelnen Betriebs erst hierdurch ihren individuellen Charakter erhält und zum Spiegelbild des Betriebs und seiner Organisation wird. Allein hieraus ergeben sich immer nur Besonderheiten für den einzelnen Betrieb und die unerläßliche Anwendung des obersten Prinzips der Wahrung der kalkulatorischen Belange wird hierdurch nicht berührt. Bei der Gliederung des Kostenfeldes ist daher außer auf die betriebliche Eigenart in erster Linie auf die Prinzipien der Selbstkostenrechnung Rücksicht zu nehmen. Daß dem so ist, geht auch aus den folgenden Sätzen der vom VDMA veröffentlichten Schrift über die Selbstkosten-Nachrechnung und Buchhaltung in Maschinenfabriken hervor: „Besonders notwendig erscheint eine Unterteilung der Fertigung wegen der verschiedenen Höhe der Gemeinkosten in den einzelnen Werkstätten. Die Gemeinkosten einer Werkstatt, in der überwiegend Handarbeit ausgeführt wird, sind in der Regel erheblich kleiner als die Gemeinkosten einer Werkstatt, in der nur Maschinenarbeit ausgeführt wird. Denn die Handwerkstatt erfordert wenig oder gar keine Aufwendungen für Abschreibungen, Verzinsung, Instandhaltung und Betrieb von Maschinen, während diese Aufwendungen für eine Maschinenwerkstatt sehr erheblich sein können. Wird für beide Werkstätten mit einem einheitlichen durchschnittlichen Gemeinkostenzuschlag gerechnet, so ergeben sich für ein Erzeugnis, das nur Handarbeit verursacht, zu hohe und für ein Erzeugnis, das nur Maschinenarbeit erfordert, zu niedrige Selbstkosten. Im allgemeinen muß also in Bezug auf den Gemeinkostenzuschlag wenigstens zwischen Handarbeit und Maschinenarbeit unterschieden werden. Auch wenn sehr verschiedenartige Maschinen benutzt werden, z. B. einerseits einfache, kleine Drehbänke, andererseits kostspielige Automaten oder große schwere Pressen so ist eine entsprechende Unterscheidung des Gemeinkostenzuschlags notwendig."[1]) Ansätze dieser Art sind zwar in dem in der BVW wiedergegebenen Muster eines Kostenstellenplans zu erkennen (z. B. wird zwischen Großdreherei, Kleindreherei und Radsatzdreherei unterschieden), jedoch scheint diese Gliederung im Hinblick auf den Inhalt der Richtlinien lediglich rein gefühlsmäßig vorgenommen worden zu sein. Von einer Scheidung der Kostenstellen nach diesen oder ähnlichen Gesichtspunkten ist jedenfalls nirgends die Rede. Die Forderung nach einer Gliederung des Kostenfeldes nach den obigen Grundsätzen muß aber für die Werkstättenkalkulation umso mehr er-

[1]) VDMA (Verein Deutscher Maschinenbau-Anstalten), „Selbstkosten-Nachrechnung und Buchhaltung in Maschinenfabriken", Drucksache 2, Charlottenburg 1925, Seite 9.

hoben werden, als im Ausbesserungsbetrieb die Handarbeit mit der Maschinenarbeit sehr stark abwechselt und neben teuren Spezialmaschinen einfache und geringwertige Werkzeugmaschinen Verwendung finden. Dabei ist außerdem der Tatsache Rechnung zu tragen, daß nicht die effektiv gezahlten Löhne in der Auftragsabrechnung, sondern die Lohnstunden als Verrechnungsbasis gewählt werden und dadurch eine Nivellierung der direkten Lohnkosten, sowie eine Verschiebung der Belastung der einzelnen Aufträge mit Werkkosten stattfindet, sofern in einer Kostenstelle unterschiedlich zu entlohnende Arbeiter beschäftigt werden. Mit anderen Worten, die teuren Handarbeiten werden infolge der Zuschlagsberechnung mit Hilfe der Lohnstunden nicht mehr, sondern in gleicher Höhe wie die minder entlohnte Maschinenarbeit mit Werkkosten belastet. Dadurch wird allerdings ein Ausgleich herbeigeführt, eine wirkliche Belastung der Aufträge im Verhältnis der durch sie verursachten Werkkosten erfolgt aber hierdurch nicht. Da die RAW den Empfängern „tatsächliche" Kosten in Rechnung zu stellen haben, halte ich aus obigen Gründen eine Aenderung der Gliederung des Kostenfeldes für geboten.

Bei der gegenwärtigen Gliederung des Kostenfeldes der Werke fällt zunächst auf, daß für den Vertrieb eine besondere Kostenstelle nicht eingerichtet ist, deren Vorhandensein man selbst bei kleinen Unternehmungen als wesentlich ansieht. Das Fehlen mag wohl darauf zurückzuführen sein, daß die RAW keine nennenswerte Verkaufstätigkeit ausüben und demgemäß auch keinen besonderen Verkaufsapparat besitzen. Gleichwohl ist aber festzustellen, daß die RAW Unkosten haben, die im allgemeinen zu der Kategorie der Verkaufskosten gerechnet werden, z. B. die Kosten der Verpackung, der Verladung, des Transports, des Rechnungswesens usw. Nach der BVW besteht zwar zum Teil eine Möglichkeit, diese Kosten den betreffenden Werkleistungen direkt anzurechnen, sofern sie Sonderkosten sind. In der Praxis jedoch werden sie vielfach den Allgemeinkostenstellen überwiesen, sodaß weder eine Sonderdarstellung noch eine zutreffende Belastung der einzelnen Aufträge mit den Absatzkosten erfolgt. Wegen der Bedeutung und der Eigenart dieser Kosten [1]) halte ich daher eine schärfere Betonung der direkten Belastung der Aufträge und, soweit dies nicht möglich ist, eine Verrechnung auf besonderer Kostenstelle für angebracht.

Außerdem ist bemerkenswert, daß die Kosten der Kleinarbeiten und Kleinstoffe nicht auf einer besonderen Kostenstelle, sondern in der Auftragsabrechnung als Sonderaufträge zur Verrechnung gelangen. Das Verfahren ist das gleiche wie bei den Werkkosten, da sie zunächst wie diese gesondert gesammelt und dann gewissermaßen als Sonderzuschläge auf die einzelnen Aufträge verteilt werden. Meines Er-

[1]) Vergl. Schmidt, Kalkulation und Preispolitik, a. a. O., Seite 1491.

achtens ist es im Hinblick auf eine größere Klarheit und Einheitlichkeit des Rechnungswesens besser, diese Kleinarbeitskosten ebenfalls in der Werkkostenermittlung auf einer besonderen Kostenstelle zu sammeln und von hier aus auf die Aufträge zu verteilen. Logischer ist das jedenfalls.

Weiterhin ist die Tatsache, daß für die Aufträge, welche die Unterhaltung und Erneuerung der Werkanlagen zum Gegenstand haben, keine besondere Kostenstelle oder kein besonderes Konto gebildet ist, von Bedeutung. Die Kosten dieser Arbeiten einschließlich der zugehörigen Werkkosten werden in ihrer vollen Höhe, wie sie jeweils am Ende eines Monats in der Auftragsabrechnung berechnet werden, mit anderen Worten in Höhe der Istbeträge, den einzelnen Kostenstellen belastet. Das ist insofern nachteilig, als diese Kosten entsprechend der tatsächlichen Erneuerung der Werkanlagen Schwankungen unterliegen und dadurch die monatlich zu errechnenden Werkkostenzuschlagssätze durch Zufälligkeiten beeinflußt werden. Betriebswirtschaftlich kann eine solche Belastung der Kostenstellen mit tatsächlichen Erneuerungsausgaben nur dann gerechtfertigt werden, wenn ihr nicht in gleicher Höhe die Entlastung folgt oder auf Grund dieser Werkkosten Zuschlagssätze nicht berechnet werden. Denn die Aufträge eines Monats haben an den Erneuerungskosten nur in dem Umfang teilzunehmen als sie durch sie verursacht werden, was bei der Zufälligkeit der tatsächlichen Erneuerung der Werkanlagen keineswegs der Fall ist. Das Verfahren wurde, wie an anderer Stelle [1]) dargelegt worden ist, deshalb gewählt, um eine zutreffende Berechnung des Schuldendienstes und der sonstigen Lasten zu garantieren, was sonst bei einer Belastung der Empfangsbezirke mit den Selbstkosten einschließlich der Kosten des Schuldendienstes und der sonstigen Lasten nicht der Fall wäre. Trotzdem durch die gegenwärtig angewandte Methode der gesonderten Belastung der auftraggebenden Dienststellen das Ziel erreicht wird, sollte man meines Erachtens wenigstens bei der Berechnung der Selbstkosten in den Werken nicht die tatsächlichen Erneuerungskosten, sondern die Sollwerte ansetzen, die Differenz zwischen der Soll- und Isterneuerung sammeln und diese in der Hauptkassenbuchhaltung durch Absetzung bezw. Zuschlag zu den Kosten des Schuldendienstes verrechnen, um die tatsächliche Höhe des letzteren buchmäßig zu erhalten. Um eine Doppelberechnung von Schuldendienstanteilen bei den Empfangsstellen zu verhindern, müßte dann diesen neben den Kosten des Schuldendienstes und der sonstigen Lasten die Höhe der von ihnen zu tragenden Differenz zwischen der tatsächlichen und der Soll-Erneuerung mitgeteilt werden. Dadurch wäre jedenfalls erreicht, daß die Erneuerungskosten in der Selbstkostenrechnung der RAW nicht

[1]) Vergl. meine Ausführungen auf Seite 186.

mit tatsächlichen Erneuerungskosten, sondern mit Sollkosten verrechnet und damit die Zufälligkeit ausgeschaltet werden. Diese Aenderung des Verfahrens dürfte bei der heutigen Organisation der Buchhaltung und Selbstkostenrechnung umso leichter sein, als die Werkkosten seit der Einführung der Fobu mit Hilfe von festen Zuschlagssätzen verrechnet werden und die dabei zwischen tatsächlichen und kalkulierten Werkkosten entstehenden Differenzen buchhalterisch ausgeglichen werden können.

Was die Höhe der Soll-Erneuerung anlangt, so ist diese nach den allgemeinen Sätzen der Betriebswirtschaftslehre über die Abschreibung zu beurteilen, denn im Grunde sind die Sollbeträge nichts anderes als die Abschreibungen in der kaufmännischen Buchhaltung, wenn auch eine Verrechnung der Differenz zwischen der Soll- und Ist-Erneuerung in der Hauptkassenbuchhaltung mit dem Schuldendienst und den sonstigen Lasten erfolgt. Als Hauptmangel dürfte sich bei dem System der DRG die Festsetzung von Soll-Beträgen für die einzelnen Werke fühlbar machen, welche aus der mittleren Gesamtlebensdauer der Anlagen gewonnen werden. Meines Erachtens müssen die für die einzelnen Werke festgesetzten Durchschnittswerte der gesamten Soll-Erneuerung, wenn sie als Näherungswerte Geltung besitzen sollen, gewogene arithmetische Mittel sein, bei denen neben der Lebensdauer auch noch die Besonderheiten der verschiedenen Anlagekategorien zu berücksichtigen sind. Andererseits dürfen die einzelnen Anlagen nicht gegeneinander ausgespielt werden, indem z. B. eine Anlage mehrere Jahre hintereinander zu Ungunsten anderer Anlagen immer wieder erneuert wird, sodaß als natürliche Folge, in einem späteren Zeitabschnitt eine übermäßig hohe Erneuerung der benachteiligten Anlagen notwendig wird, die bei weitem den Soll-Betrag übersteigt und leicht als übermäßiger Verschleiß dieser Anlage angesehen wird.

Aber auch bei ordnungsmäßiger Berechnung der Soll-Erneuerung der Werkanlagen kann die Umlegung der vollen Höhe derselben und die entsprechende Belastung der Aufträge nicht immer gerechtfertigt werden. Wohl ist der Betrieb rechtlich dazu verpflichtet, die Anlagen im Verlaufe eines Jahres in einem bestimmten Umfang zu ersetzen und eine Nichterfüllung hat zur Folge, daß der Schuldendienst entsprechend erhöht oder im umgekehrten Falle vermindert wird. Mit anderen Worten, der abgelaufene Monat oder das Geschäftsjahr hat unter allen Umständen die Erneuerung zu tragen, sodaß sich der Gewinn oder Verlust in seiner Zusammensetzung — eine Erhöhung oder Verminderung des Erfolgs tritt wegen des Ausgleichs mit dem Schuldendienst nicht ein — ändert. Wirtschaftlich hingegen wäre es aber ein Unding, die Aufträge einer Periode mit den gesamten Kosten der tatsächlichen wie auch der Soll-Erneuerung zu belasten. Wenn

man bedenkt, daß in einem Werk in zwei aufeinanderfolgenden Jahren die Zahl der auszubessernden Lokomotiven von 740 auf 660 sinkt, so hat in dem einen Jahr der einzelne Auftrag bei der gegenwärtigen Methode der vollständigen Umlegung der Erneuerungskosten ungefähr ein Zwölftel der Erneuerungskosten mehr zu tragen als im Vorjahr. Bei einem weiteren Absinken der Beschäftigung vergrößert sich natürlich die Mehrbelastung und ergibt bei größerer Spanne zwischen tatsächlicher und Vollbeschäftigung eine unmögliche Belastung der einzelnen Arbeitsleistungen. Es ist dies eine Erscheinung, die sich nicht nur bei den Erneuerungskosten, sondern auch bei allen anderen fixen Kosten, welche bei Aenderung des Beschäftigungsgrades kaum oder garnicht schwanken, feststellen läßt. Es ist daher eine Trennung zwischen fixen und proportionalen Kosten, die man auch in etwas verändertem Sinne als Zeit- und Mengenkosten bezeichnet, zu fordern und die ersteren nur mit einem „Normal-"Zuschlag, welcher der Vollbeschäftigung des Betriebs entspricht, bei der Kostenbelastung zu berücksichtigen. Daß eine solche Trennung am besten auf den Kostenstellen [1]) geschieht, hat seine Berechtigung darin, daß nicht jede Kostenart für alle Kostenstellen fix ist, sondern eventuell für die nachfolgenden Kostenstellen proportional sein kann.

Von großer Wichtigkeit für die Kostenstellenrechnung ist auch die Entscheidung über die Zugehörigkeit der Kosten zu einer Gesamtheit von Kostenstellen, Kostenträgern oder einem bestimmten Zweck, denn je nachdem man Kosten dem einen oder anderen Zweck usw. zurechnet, wird der Wert der Selbstkostenrechnung erhöht oder vermindert. Grundsätzlich sollen, wenn eine direkte Belastung der Aufträge nicht möglich oder unwirtschaftlich ist, soviel Kostenstellen gebildet werden als ein Bedürfnis für die Selbstkostenrechnung oder Kontrolle der Kostengestaltung der Betriebsteile vorliegt. Dieser Grundsatz wird aber seitens der RAW nicht immer beachtet, was dadurch bewiesen wird, daß gelegentlich der Verlegung einer Betriebsabteilung in ein anderes Werk die Mehrkosten, welche dem abgebenden Werk für die Dauer der Verlegung entstanden sind, nicht gesondert, etwa auf einer besonderen Kostenstelle, ausgewiesen und auf die verursachenden Werkleistungen verteilt, sondern als allgemeine Unkosten behandelt wurden. Es mag sein, daß in einem derartigen Fall die einmaligen und fortlaufenden Kosten der Verlegung, die während der Dauer auf die betreffenden Aufträge verteilt werden müssen, zu geringfügig sind und es deshalb unwirtschaftlich ist, sie besonders zu ermitteln und aufzuteilen. In dem vorliegenden Falle aber, in dem die Kosten des Transports von abmontierten Lokomotivkesseln auf einer 60 Kilometer langen Strecke als Allgemeinkosten behandelt wurden, halte ich aber

[1]) Vergl. Meier-Voß, a. a. O., Seite 39.

eine spezielle Verrechnung etwa mit Hilfe einer besonderen Kostenstelle für angebracht.

Neben einer Umgestaltung der Kostenstellenrechnung nach kostentechnischen Gesichtspunkten ist noch ein Ausbau derselben nach der Richtung der Betriebskontrolle hin wünschenswert. Ich denke hier besonders an solche Fälle, in denen mit Rücksicht auf eine schon an sich gegebene Exaktheit der Selbstkostenrechnung, z. B. wegen des gleichmäßigen Anteils der Werkleistungen an den Kosten einer Kostenstelle, eine weitere Aufgliederung nicht notwendig erscheint, aber aus Gründen der Betriebskontrolle für die Einrichtung weiterer Kostenstellen Bedarf vorhanden ist. So dürfte die Verwaltung ein Interesse daran haben, wie hoch sich die Kosten der innerbetrieblichen Transporteinrichtungen, des Lohnbüros, der Buchhaltungs- und Kalkulationsabteilung, des Büromaterials, des Konstruktionsbüros, des Baubüros usw. belaufen. Sie rechnungsmäßig zu verfolgen, geschieht am besten auf besonderen Kostenstellen, da hier eine übersichtliche Sammlung leicht vorgenommen werden kann und eine Zusammenfassung für die Zwecke der Selbstkostenrechnung störungslos möglich ist.

Zu der Unterteilung der Kostenstellen nach Kostenarten ist zu bemerken, daß neben einer Gliederung der Kosten nach der Verkehrsbezeichnung, z. B. Gehälter, Löhne usw., eine solche nach der Zweckbestimmung, z. B. Unterhaltungs- und Erneuerungskosten der Werkanlagen usw. besteht. Diese Gliederung erfolgt nach dem Plan der Wirtschafts-, Buch- und Rechnungsführung und dient sowohl der Vorbereitung der Wirtschaftsbuchungen in der Werkbuchhaltung als auch der Kostenkontrolle. Der Erreichung des letzteren Zwecks stellen sich allerdings bedeutsame Widerstände entgegen, die in der Verrechnung der Kosten mit schwankenden Anschaffungswerten ihren Ursprung haben. Außerdem macht sich die abwechselnde Gliederung der Kosten nach ihrer Verkehrsbezeichnung und nach ihrer Zweckbestimmung als nachteilig fühlbar, denn im Vordergrund des Interesses steht bei der Stückrechnung die Kenntnis der Anteile, z. B. des Material- und Lohnanteils, des Anteils der Abschreibungen, der Steuern usw., an den Gesamtkosten.[1]) Man könnte einwenden, daß die Abschreibungen mit den in der Werkkostenermittlung verrechneten Erneuerungskosten identisch seien und demgemäß die Kosten der Erneuerung nicht solche nach ihrer Zweckbestimmung wären. Dem wäre zuzustimmen, wenn in der Werkkostenermittlung die Soll-Erneuerung zur Darstellung gelangen würde. Allein es werden nicht die Sollbeträge, sondern die Istbeträge als Kosten angesetzt, deren Verbuchung gewöhnlich auf einem Konto außerhalb der Kostenstellenrechnung erfolgt. Die Auffassung, daß die in der Werkkostenermittlung verrechneten Erneue-

[1]) Vergl. Meier-Voß, a. a. O., Seite 15.

rungskosten eine Kostenart nach der Verkehrsbezeichnung darstellt, ist demnach abwegig. Nachteilig ist auch das Fehlen einer Trennung der Kosten nach Mengen- und Zeitkosten, über die Schmalenbach schreibt: „Das wichtigste Erfordernis, das die Bestimmung der Kostenart erfüllen muß, ist die Abtrennung der Mengenkosten von den Zeitkosten.“[1] Der Kostenstellenrechnung gehen dadurch die mit dieser Gliederung der Kosten verbundenen Vorteile verloren, die im wesentlichen in einer erleichterten Beobachtung der Erfolge der Rationalisierung, der Verfolgung der Einwirkungen des Beschäftigungsgrades auf den Betriebserfolg, der Ermöglichung preispolitischer Maßnahmen, der Herbeiführung angemessener Bewertung und der Gesamtbeurteilung der Betriebskonstitution bestehen. Ebenso macht sich fühlbar, daß die Vorkostenstellen, z. B. die Hilfskostenstellen, mit den auf ihnen gebuchten Istbeträgen anstatt mit Sollbeträgen entlastet werden. Dadurch werden einerseits die nachfolgenden Kostenstellen für die Schwankungen der Kosten der abgebenden Kostenstellen mitverantwortlich gemacht und der Vorteil einer Budgetierung der Kostenstellen geht durch die Verrechnung mit Istkosten verloren.

Eigenartig ist auch die Methode der Aufteilung der auf den Kostenstellen gesammelten Kosten. Die Kosten der Allgemeinkostenstelle werden einmal nach feststehenden Schlüsseln, über deren Bildung in der BVW nähere Ausführungen nicht gemacht werden, auf die Hilfskostenstellen verteilt, und für den dann noch verbleibenden Rest wird durch Gegenüberstellung derselben mit den Fertigungslöhnen ein Zuschlagssatz ermittelt, der bei der Berechnung der Werkkosten für alle Werkleistungen gleicherweise zu berücksichtigen ist. Die Allgemeinkostenstelle ist daher zum Teil als letzte Kostenstelle anzusehen, was seine Rechtfertigung darin findet, daß die Allgemeinkostenstelle in keinem konkret auszudrückenden, ursächlichen Zusammenhang mit den übrigen Kostenstellen steht und daher jede Art der Verteilung der Allgemeinkosten willkürlicher Natur ist. Anders dagegen ist die Auslassung der Kostenaufteilung von den Hauptgruppenkostenstellen auf die Gruppenkostenstellen und von diesen auf die Einzelkostenstellen sowie die demgemäß stattfindende Ermittlung von Zuschlagssätzen zu beurteilen, denn hier lassen sich Beziehungen zwischen den einzelnen Kostenstellen mannigfacher Art feststellen. So sind die einzelnen Kostenarten hinsichtlich ihrer Entstehung beispielsweise abhängig vom Material, Lohn, Material plus Lohn, Raum, Gewicht, der Stück- und Personenzahl, der Zeit, dem Beschäftigungsgrad usw. Demnach führt die nach der BVW vorgeschriebene Einrichtung der Hauptgruppen- und Gruppenkostenstellen als letzte Kostenstellen und die Ermittlung entsprechender Zuschlagssätze für die Fertigungslohnstunde und den

[1]) Schmalenbach, Der Kontenrahmen, a. a. O., Seite 33.

Fertigungslohnbetrug zu einer oft unzutreffenden Aufteilung der Kosten der Kostenstellen ersten und zweiten Grades, denn die Festsetzung dieser Zuschlagssätze der vorgelagerten Kostenstellen kommt einer Aufteilung ihrer Kosten gleich, bei der die mannigfaltigen Beziehungen durch die Zuschlagsermittlung nach dem Verhältnis der in den Kostenstellen aufgekommenen Fertigungslöhnen nicht beachtet werden. Weiter sei darauf hingewiesen, daß trotz der Sammlung der Lagerkosten auf Hauptgruppen-, Gruppen- und Einzelkostenstellen nur ein einheitlicher Zuschlagssatz für die Lagerkosten berechnet wird. Wie die Einrichtung von Einzelkostenstellen für das Betriebsstofflager, das Oberbaustofflager, das Lager für Stoffe der elektrischen Anlagen, das Werkstofflager usw. aber zeigt, verursachen die einzelnen diesen Lagern zugeteilten Stoffe, z. B. die Lagerung von Kesselnieten und Eisenbahnschienen, recht verschiedene Kosten, weshalb auch für die Zwecke der Selbstkostenrechnung verschiedene Zuschlagssätze zu berechnen wären.

Schließlich sei noch auf die Mangelhaftigkeit der Gegenüberstellung der tatsächlichen und kalkulierten Werkkosten hingewiesen. Meines Erachtens ist nicht nur ein Vergleich der verrechneten mit den effektiven Zuschlagssätzen sowie den Gesamtkosten, sondern auch eine Abgleichung der für die einzelnen Leistungsgruppen (Buchungsnummern) tatsächlich aufgekommenen und verrechneten Werkkosten innerhalb der Kostenstellenrechnung notwendig.

bb) Die Zuschlagsgrundlage.

Die Aufteilung der auf den Kostenstellen gesammelten Werkkosten auf die Werkleistungen vollzieht sich, wie wir gesehen haben, in zwei Stadien, der Ermittlung der Werkkostenzuschlagssätze, sowie der Berechnung der auf die Werkleistungen entfallenden Werkkosten und Belastung derselben in der Auftragsabrechnung. Die Zuschlagsermittlung wiederum zerfällt in die Ermittlung von Zuschlagssätzen für die einzelnen Kostenstellen und in die Berechnung von Zuschlagssätzen für die Leistungsgruppen (Buchungsnummern). Dabei wird für die Lagerkosten durch Zusammenrechnung der in den Einzel- und Gruppenkostenstellen aufgekommenen Lagerkosten und durch Gegenüberstellung mit den ausgegangenen Stoffwerten nur ein Zuschlagssatz für alle Stoffe ermittelt, der zugleich in der Auftragsabrechnung Verwendung findet. Eine weitere Zuschlagsermittlung für die Lagerkosten entfällt sonach. Für die Fertigungskostenstellen ist zunächst bei jeder Kostenstelle ein Zuschlagssatz zu bilden. Hieraus werden dann unter Einbeziehung des Zuschlagssatzes für die Allgemeinkostenstelle durch Zusammenfassung aller Zuschlagssätze solche für die Einzelkostenstellen gewonnen, die den Charakter von Gesamtzuschlagssätzen haben.

Als Zuschlagsgrundlage werden, wie dargestellt wurde, die Materialkosten und die Lohnstunden sowie die Lohnkosten verwendet, und zwar erstere für die Lagerkosten und letztere für die übrigen Werkkosten. Soweit sie wertmäßige Zuschlagsgrundlagen sind, haftet ihnen infolge der Verwendung von Durchschnittswerten, die sich von Fall zu Fall und von Abrechnungszeitraum zu Abrechnungszeitraum ändern, der Nachteil an, daß sie entsprechend den Veränderungen der qualitativen Zusammensetzung der gesamten Belegschaft und den Nachwirkungen der vorletzten Anschaffungs- und Mittelpreise der Stoffe besonderen Schwankungen unterliegen, die nicht durch die „tatsächlichen" Kosten im Sinne der reinen Anschaffungswertrechnung bedingt sind. Werden z. B. in einer Betriebsabteilung eine Anzahl von Arbeitern mit hohen Soziallöhnen eingestellt, so ändert sich der Werklohndurchschnittssatz und damit der Lohnanteil der sämtlichen Werkleistungen, auch derjenigen, welche von den gleichen Arbeitern mit demselben Lohn wie früher erstellt werden. Mit anderen Worten, rechnerisch können sich die Lohnkosten für einzelne Arbeiten durch die Verwendung des Werklohndurchschnittssatzes ändern, während die Lohnausgaben bezw. die tatsächlichen Lohnkosten hierfür die gleichen bleiben. Die Belastung der Werkleistungen mit Lohnkosten, die auf Grund der verbrauchten Stunden und dem Werklohndurchschnittssatz berechnet werden, bedeutet daher einerseits ein ungerechtfertigtes Abweichen von den effektiven Lohnkosten und andererseits eine Aenderung der Zuschlagsbasis, sofern man davon ausgeht, daß die Gemeinkosten der Fertigungskostenstellen in einem Abhängigkeitsverhältnis zu den effektiven Lohnkosten stehen. Denn durch die Ermittlung der Lohnkosten mit Hilfe des Werklohndurchschnittssatzes werden die effektiven Lohnkosten ausgeglichen, sodaß Werkleistungen mit niedrigeren tatsächlichen Lohnkosten im gleichen Verhältnis, wie der tatsächliche Lohnsatz von dem Werklohndurchschnittssatz abweicht, mehr Werkkosten zu tragen haben und umgekehrt. Im Grunde läuft das Verfahren auf eine stärkere Betonung der Abhängigkeit der Werkkosten von der Arbeitszeit hinaus, unterscheidet sich aber von der reinen Zuschlagsermittlung für die Lohnstunden dadurch, daß der Werklohndurchschnittssatz allmonatlich Schwankungen unterworfen ist und demnach auch die Zuschlagssätze zu den Lohnkosten entsprechenden Aenderungen unterliegen. Das hat im Gefolge, daß in jedem Abrechnungszeitraum selbst bei gleichbleibender Arbeitszeit ein anderer Zuschlagssatz Verwendung finden muß, wenn man die restlose Aufteilung der Werkkosten herbeiführen will. Offenbar hat die DRG diesen Mangel der besonderen Veränderlichkeit erkannt, da sie neben den Zuschlagssätzen für die Fertigungslohnkosten solche für die Fertigungslohnstunden ermittelt und in der Auftragsabrechnung die Stundensätze für die Berechnung der Werkkosten der Aufträge ver-

wendet. Rechnungstechnisch wird dadurch unzweifelhaft eine weitere Vereinfachung der Selbstkostenrechnung erzielt, materiell läuft das aber auf einen vollkommenen Ersatz der Lohnkosten als Zuschlagsbasis durch die Lohnstunden hinaus. Die Zuschlagsermittlung nach Lohnwerten geht demnach nur nebenher, ist zwar von Interesse, hat aber praktisch keine weitere Bedeutung für die Selbstkostenrechnung.

Die Aufschlüsselung der Werkkosten im Verhältnis der Lohnstunden setzt die Abhängigkeit der sämtlichen Gemeinkosten von der Arbeitszeit voraus. Das wird zwar in der BVW nicht ausdrücklich anerkannt, ergibt sich aber aus der Anwendung der Stundenzuschläge von selbst. Ein ursächlicher Zusammenhang zwischen den auf den Kostenstellen gesammelten Gemeinkosten und der Arbeitszeit läßt sich nun bei einigen Kostenarten, z. B. bei den Kosten der Kraft und Maschinen, der Raumbeanspruchung, der Beleuchtung usw., feststellen. In vielen anderen Fällen jedoch fehlt eine Relation zur Arbeitszeit, da ihre Entstehung von anderen Größen abhängig ist. So lassen sich zwischen den Gemeinkosten und den Lohnkosten, dem Beschäftigungsgrad, dem Raum, der Stück- und Personenzahl, dem Gewicht usw. innige Beziehungen erkennen. Man kommt deshalb zu dem Schlusse, daß die Art der Aufteilung der Gemeinkosten nach Lohnstunden kein Idealverfahren darstellt. Sie ist einfach, aber sehr roh und bedarf daher dringend einer Verbesserung.

Das Gleiche gilt für die Aufteilung der Kosten der Allgemeinkostenstelle, da als Zuschlagsgrundlage ebenfalls die Lohnkosten bezw. die Lohnstunden verwendet werden. Unterschiedlich zu den Fertigungskostenstellen lassen sich aber hier nur in außerordentlich bescheidenem Umfange Beziehungen zu irgendwelchen Größen erkennen. Man kann daher gegen den angewandten Verteilungsmodus nichts einwenden.

Gleiches läßt sich auch über die bei der Zuschlagsermittlung für die einzelnen Leistungsgruppen verwendete Zuschlagsbasis sagen. Eine Besonderheit ergibt sich aber insofern, als hier mit einer durchschnittlichen Teilnahme der einzelnen Werkleistungen an den verschiedenen Kostenstellen gerechnet wird. Mit anderen Worten für die in einer Leistungsgruppe zusammengefaßten Werkleistungen wird ein „normaler" Ausbesserungsweg angenommen. Durch die ständige Veränderung der Größe und Zusammensetzung der Werkleistungen einer Leistungsgruppe wird die Zuschlagsgrundlage von Abrechnungszeitraum zu Abrechnungszeitraum schwankend, sodaß bei Anwendung der auf Grund der Ergebnisse des Vormonats ermittelten Zuschlagssätze die im folgenden Monat zu erwartenden Aenderungen der Zusammensetzung und der Größe der Aufträge berücksichtigt werden müssen.

C. Die Zuschlagssätze für die Buchungsnummern.

Die festen Zuschlagssätze für die Leistungsgruppen sind an die Stelle der individuellen Zuschlagssätze für die einzelnen Werkleistungen getreten. Durch ihre Einführung sollte einmal die Ermittlung und Verwendung einer Unzahl von Einzelsätzen umgangen und eine Vereinfachung der Auftragsabrechnung erzielt werden. Andererseits wollte man die Abrechnungsfristen verkürzen, indem die auf Grund der Zahlenergebnisse des Vormonats ermittelten Zuschlagssätze für die Abrechnung der Werkleistungen des Nachmonats und, sofern keine wesentlichen Aenderungen in der Werkkostengestaltung eintreten, auch der folgenden Monate Verwendung finden. Die Ermittlung der Zuschlagssätze für die einzelnen Leistungsgruppen erfolgt durch die Feststellung der für die einzelnen Leistungsgruppen bei den Kostenstellen aufgekommenen Werkkosten und durch Gegenüberstellung mit den entsprechenden direkten Lohnkosten und Lohnstunden. Demnach werden die einzelnen jeweils in einer Buchungsnummer vereinigten Arbeitsleistungen hinsichtlich ihrer prozentualen Gemeinkostenanteile gleich behandelt, was zur Voraussetzung haben muß, daß alle zu einer solchen Leistungsgruppe gehörigen Werkleistungen gleich oder verhältnismäßig mit denselben Anteilen die einzelnen Kostenstellen durchlaufen. Mit anderen Worten, die Anwendung der Zuschlagssätze für die Buchungsnummern hat einen „normalen" Ausbesserungsweg zur Vorbedingung, den die Einzelleistungen vollkommen oder prozentual gleichmäßig beschreiten müssen. Nun berühren aber die Leistungen der gleichen Leistungsgruppe schon im Zeitpunkt der Zuschlagsermittlung und erst recht in den nachfolgenden Zeitabschnitten nur ganz selten die Kostenstellen gleichmäßig, was im Charakter der meisten Arbeiten der RAW, die als Reparaturarbeiten jeweils verschieden ausbesserungsbedürftig sind, begründet ist. Außerdem wird bei der Bildung der Buchungsnummern keine Rücksicht auf die Individualität der Ausbesserungswege der einzelnen in ihnen zusammengefaßten Leistungsgattungen genommen, sodaß sich bei jeder Kostenstelle hinsichtlich der Teilnahme dieser Gattungen Unterschiede von 1—100 Prozent ergeben können. Daher bewirkt die Zuteilung der Werkkosten mit Hilfe von Zuschlagssätzen für die Buchungsnummern zwar eine Vereinfachung der Abrechnung, zugleich aber erfährt das Prinzip der Belastung der Werkleistungen mit tatsächlichen Kosten eine empfindliche Einbuße, da die Gemeinkosten den in einer Leistungsgruppe vereinigten Leistungen gewissermaßen nach dem „normalen" Durchlauf angelastet werden.

Versucht man die allmonatlich zwischen den verrechneten und den tatsächlichen Werkkosten auftretenden Differenzen zu erklären, so stellen sich, wie aus den obigen Ausführungen zu folgern ist, diesem fast

unüberwindliche Schwierigkeiten entgegen. Denn einmal sind die Werkkosten durch die verschieden hohe Beanspruchung der Kostenstellen seitens der Werkleistungen gleicher Art verschieden und andererseits ist das Ergebnis der Aufteilung durch die Zusammenfassung verschiedener Leistungsgattungen in einer Leistungsgruppe von der jeweils auftretenden Intensität der Leistungen der einzelnen Leistungsgattungen abhängig, zumal zwischen den letzteren Leistungen wiederum Unterschiede in der Beanspruchung der einzelnen Betriebsabteilungen bestehen. Aber nicht nur die Werkkosten, sondern auch die Zuschlagsgrundlage unterliegt ständig Aenderungen, die durch die verschiedene Ausbesserungshöhe der Einzelteile der auszubessernden Stücke verursacht wird. Dazu kommt noch, daß die Werkkosten zum großen Teil entgegen ihrem ursächlichen Zusammenhang nach Lohnstunden aufgeteilt werden und demnach sich anders entwickeln als die Lohnstunden. Schließlich ist der Erfolg der Aufteilung der Werkkosten auf die Werkleistungen abhängig von der Berücksichtigung kostentechnischer Gesichtspunkte bei der Gliederung des Kostenfeldes, von der Genauigkeit der Trennung der Ausgaben und Kosten, der Zurechnung der Kosten zu den direkten und indirekten Kosten, der Höhe der Fehlleistungen, dem Anfall der Erneuerungskosten und dem Beschäftigungsgrad. Man sieht also, daß der Ursachenkomplex außerordentlich schwer analysiert werden kann und daß, wenn man andererseits Zuschlagssätze für eine längere Zeitdauer festlegen will, die meisten dieser störenden Elemente aus der Rechnung ausgeschaltet werden müssen.

5. Die Preisstellung.

Im Vordergrund der Zwecke, deren Erreichung durch die Selbstkostenrechnung der RAW angestrebt wird, stehen, wie das bei der erstmaligen Einrichtung einer Selbstkostenrechnung, dazu noch für einen Ausbesserungsbetrieb zumeist der Fall ist, die Preisstellung und die Betriebskontrolle. Daher beschränken sich die weiteren folgenden kritischen Bemerkungen auf die Besprechung der Zweckmäßigkeit der gegenwärtigen Selbstkostenrechnung hinsichtlich der Erfüllung dieser beiden Aufgaben.

Wie fast die meisten Ausbesserungsarbeiten, so haben auch die Werkleistungen der Reichsbahn-Ausbesserungswerke keinen Marktpreis. Ihr Preis wird daher, wie oben dargestellt wurde,, in der Werkkostenermittlung und der Auftragsabrechnung mit Hilfe der Methode der Divisionskosten- und der Zuschlagsrechnung gewonnen. Die danach für die Werkleistungen festgestellten Werte sind Selbstkosten im Sinne der BVW. Selbstkosten im modernen betriebswirtschaftlichen Sinne sind sie aber nicht, da heute die meisten Wissenschaftler[1]) und Prak-

[1]) Schmidt, Kalkulation und Preispolitik, a. a. O., Seite 1484.

tiker den Standpunkt vertreten, daß Selbstkosten nur dann den tatsächlichen Kosten eines Produkts entsprechen, wenn sie dem Tageswert, nach Schmidt[1]) dem Wiederbeschaffungspreis am Umsatztage entsprechen. Dagegen läßt sich nur schwerlich etwas einwenden und es ist wirtschaftlich gerechtfertigt, wenn Betriebe, die vornehmlich für den Markt arbeiten und ihre Produkte zum Verkauf stellen, die Selbstkosten zu Tagespreisen berechnen. Für die Reichsbahn-Ausbesserungswerke liegen die Verhältnisse indessen anders. Sie arbeiten fast ausschließlich für den Reichsbahnbetrieb selbst und bringen nur in ganz bescheidenem Umfang Leistungen für Dritte hervor. Daher ist eine Bewertung der Leistungen etwa zu dem Wiederbeschaffungswert am Umsatztage nicht unbedingt erforderlich, obwohl die Selbstkosten auf Tageswertbasis für betriebswirtschaftliche Betrachtungen, wie z. B. für den Kostenvergleich mit privaten Betrieben, sofern ein solcher überhaupt möglich ist, und für die Verfolgung der Entwicklung der Kosten des Hauptbetriebs von großer Bedeutung sind. Bei Leistungen für Betriebsfremde ist es allerdings wichtig, die tatsächlichen Selbstkosten zu kennen und sie den Empfängern in Rechnung zu stellen, da nur durch die Hereinnahme der Gegenwerte die Gewähr geboten wird, den Betrieb ohne Schädigung auf gleicher Basis zu erhalten. Die RAW beschreiten indessen bei der Preisstellung für die letzteren Arbeiten diesen Weg nicht, sondern berechnen, mit Ausnahme bei Arbeiten für die Vermögensrechnung, „zur Vermeidung von Unterdeckungen"[2]) sogenannte Deckungszuschläge, welche von der Hauptverwaltung festgelegt werden und setzen außerdem die Kosten der verwendeten Stoffe mit dem Beschaffungshöchstpreis des laufenden Geschäftsjahres oder, falls eine Beschaffung noch nicht vorliegt, mit dem letzten Durchschnittspreis der Kartei und einem Zuschlag von 10 v. H. an.[3]) Daß hierdurch eine Annäherung an die tatsächlichen Selbstkosten nur selten erreicht wird, dürfte bei der prozentualen Berücksichtigung eines für längere Zeit feststehenden Deckungszuschlags klar sein. Jedenfalls zeigt die Sonderbelastung der Leistungen für Dritte, daß auch seitens der DRG die Möglichkeit einer Unterdeckung ins Auge gefaßt wurde. Bei Bewertung der übrigen Leistungen ist zu berücksichtigen, daß die RAW im Gesamtbetrieb der DRG nur Teilbetriebe sind und demnach die Leistungen der Werke zu sogenannten Verrechnungspreisen[4]) an die verbrauchenden Dienststellen

---

[1]) Anders dagegen Meier-Voß. Sie treten für Anschaffungswerte bei Betrieben ein, deren Produkte keinen Marktpreis haben. Für die übrigen Betriebe dagegen fordern sie die Verwendung von Zeitwerten im Zeitpunkt des Uebergangs in die Produktion. Meier-Voß, a. a. O., Seite 12/13.

[2]) BVW § 3, Seite 4.

[3]) Stowe, a. a. O., § 13, Absatz 3, Seite 13.

[4]) Calmes, Die Fabrikbuchhaltung, Leipzig 1922, Seite 146 ff.

sowie an das eigene Werk abgegeben werden. Das ist wichtig, weil bei solchen Uebergängen ganz andere Bewertungen vorgenommen werden können und gegenüber diesen andere Maßstäbe an die Beurteilung zu legen sind als bei der Herstellung von Produkten oder Leistungen für Betriebsfremde. Welcher Art nun die „Selbstkosten" der BVW unter dieser Voraussetzung sind, ergibt sich durch die eigenartige Bewertungsmethode der Kostenteile nicht ohne Weiteres, zumal die DRG bei der Begriffsbildung oftmals eigene Wege beschreitet. Daher ist es erforderlich, im Folgenden kurz auf den Charakter der Werkpreise einzugehen.

Als Verrechnungspreise können nach Beste[1]) folgende Preise in Betracht kommen:

1. der Marktpreis
2. der Normalpreis
3. die Produktionskosten
4. der Proportionalpreis.

Die erste und letzte Preisart scheidet von vornherein aus der Betrachtung aus, da die Leistungen für die übrigen Betriebsteile der DRG zu „Selbstkosten" und nicht zu Markt- oder Proportionalpreisen abgerechnet werden. Desgleichen liegen auch keine Normalpreise vor, obwohl die Preise durch die Verwendung von Durchschnittskosten und von Werkkostenzuschlagssätzen, welche während längerer Zeit nicht geändert werden sollen, einen Ausgleich erfahren und eine gewisse Stabilität besitzen. Die Durchschnittskosten, die bei den direkten Lohn- und Stoffkosten in Ansatz gebracht werden, sind nichts anderes als „tatsächliche" Selbstkosten[2]), welche auf den Anschaffungswerten der Kostengüter basieren und zum Zwecke der Vereinfachung der Abrechnung zu Mittelwerten verrechnet werden. Normalkosten sind sie deshalb nicht, weil die Durchschnittskosten der ausgehenden Stoffe bei jedem Verbrauch besonders ermittelt werden müssen und der Werklohndurchschnittssatz am Ende eines jeden Monats erneut festgestellt wird, wohingegen Normalpreise bei den Kostengütern für eine weit längere Zeitspanne gleich bleiben müssen.[3]) Weit eher könnte man dagegen bei den Werkkosten von Normalkosten sprechen, da durch die Anwendung fester Zuschlagssätze „die Kosten für einmalige größere Unterhaltungs- und Erneuerungsarbeiten, für höhere Urlaubslöhne usw. in einzelnen Monaten gleichmäßig auf die Werkleistungen des ganzen Jahres verteilt"[4]) werden. Allein ihr Zweck ist nicht die Festlegung eines Kostenelements für eine längere Zeitdauer, z. B. für

---

[1]) Entnommen Schmidt, a. a. O., Seite 1516.

[2]) Calmes, Die Fabrikbuchhaltung, a. a. O., Seite 149.

[3]) Ebenda, Seite 154/155.

[4]) Verfüg. der HV vom 4. Mai 1931 – 44 krw 327 – Anlage, Abschnitt A, Ziffer 1.

ein oder mehrere Jahre, sondern die gleichmäßige Verteilung schwankender Monatskosten auf die einzelnen Abrechnungsperioden des Geschäftsjahres wird angestrebt, sodaß „mit ihnen monatlich ein Zwölftel der voraussichtlichen Jahreswerkkosten abgegolten wird. [1]) Dabei sind die Zuschlagssätze „in der Regel" dann zu ändern, „wenn sich die Zusammensetzung der Belegschaft des Werkes oder die Lohnsätze wesentlich ändern oder die Reichsbahndirektion die Neufestsetzung nach B 1 anordnet" [2]), d. h. wenn der Unterschied zwischen den verrechneten und den tatsächlichen Werkkosten nicht auf den zufälligen ungleichmäßigen Anfall von Werkkosten in den einzelnen Monaten zurückzuführen ist. Sie sind nach Calmes keine festen Preise, da sie jedes Jahr neu geschätzt, und wenn sich bereits im Laufe des Jahres zeigt, daß sie unrichtig vorausgeschätzt wurden, unverzüglich geändert werden müssen, damit das Versäumte nachgeholt oder umgekehrt ein zu hoher Ansatz bis Jahresschluß reduziert wird. [3]) „Normalisierte Durchschnittsselbstkosten dagegen bleiben, selbst wenn sie von den tatsächlichen Selbstkosten abweichen, mindestens bis Ende des Jahres bestehen und müssen auch dann noch nicht geändert werden. [4]) Daß demnach die auf Grund der „festen" Zuschlagssätze zu ermittelnden Werkkosten Durchschnittsselbstkosten sind und keine Normalpreise darstellen, dürfte keinem Zweifel unterliegen. Ebenso dürfte klar sein, daß sie wie die direkten Lohn- und Stoffkosten den Zweck verfolgen, die für die Leistungen aufgewandten Beschaffungskosten den Empfängern in Rechnung zu stellen und die Gegenwerte durch die Abrechnung mit anderen Bezirken usw. dem leistenden Werk zuzuführen. Mit anderen Worten, die Leistungen der Werke für die übrigen Reichsbahndienststellen werden weder ganz noch teilweise zu Normalpreisen abgerechnet, sondern die „Selbstkosten" werden in Rechnung gestellt, deren direkte Kosten zwecks Vereinfachung der Kostenrechnung zu Durchschnittskosten verrechnet werden und ebenso wie die Gemeinkosten, welche für die einzelnen Leistungsgruppen einheitlich berechnet werden und demnach ebenfalls Durchschnittswerte darstellen, Anschaffungswerte sind. Die Beurteilung hat daher davon auszugehen, daß als interne Verrechnungspreise die Herstellungsselbstkosten mit Anschaffungswerten zur Verrechnung gelangen.

Als Vorteil der Betriebsverrechnung zu Selbstkosten kann man zunächst anführen, daß keine fiktiven Werte sondern „tatsächliche" Kosten den Leistungsempfängern angelastet werden. Hierbei ist aber

---

1) Verfüg. der HV vom 4. Mai 1931 – 44 krw 327 – Anlage, Abschnitt A, Ziffer 1.

2) Ebenda.

3) Fast wörtliche Wiedergabe der Ausführungen von Calmes über „Durchschnittsselbstkosten", vergl. Calmes, Fabrikbuchhaltung, a. a. O.. Seite 155.

4) Ebenda.

die Einschränkung zu machen, daß die Werkkosten vorgeschätzte Selbstkosten sind, und daß sich daher praktisch zwischen den effektiven und den kalkulierten Selbstkosten Differenzen ergeben müssen, welche durch verschiedene Momente, z. B. die Aenderung des Beschäftigungsgrades, der Ausbesserungsbedürftigkeit der einzelnen Aufträge, der Zusammensetzung der Belegschaft usw. hervorgerufen werden. Außerdem erfahren die verrechneten direkten Kosten von den effektiven Kosten durch die Verwendung von Anschaffungswerten starke Abweichungen, da die Beschaffungskosten der oft in weit zurückliegenden Zeitabschnitten beschafften Stoffe die zu verrechnenden Durchschnittspreise nachhaltig beeinflussen. Auch ergeben sich zwischen den „tatsächlichen" Löhnen im Sinne der Anschaffungswertrechnung und den verrechneten Lohnkosten Differenzen, da die ersteren durch die Anwendung des Werklohndurchschnittssatzes nivelliert werden. Als Vorteil ist dagegen festzustellen, daß zwischen Buchhaltung und Selbstkostenrechnung eine ziemliche Uebereinstimmung besteht und eventuell auftretende Differenzen nur auf Ungenauigkeiten der Verrechnung oder Lücken der Erfassung zurückzuführen sind. Allerdings stößt eine Analysierung der Differenzen zwischen den tatsächlichen und den verrechneten Werkkosten auf außerordentliche Schwierigkeiten, ja man muß sagen, daß die Aufdeckung der Ursachen bei dem heutigen Stand des Rechnungswesens der RAW kaum möglich ist.[1]) Für die Verrechnung mit Selbstkosten spricht auch, daß die Uebernahme von Werten aus der Buchhaltung durch die Selbstkostenrechnung und umgekehrt kaum Hindernissen begegnet und Umrechnungen, besondere Kontierungen usw. fast nicht notwendig werden. Durch die Belastungen der nachfolgenden Betriebe mit Selbstkosten ergeben sich keine Gewinne und Verluste, welche bei andersartiger Bewertung entstehen und ihrer Natur nach fiktiv sind. Schließlich wird durch die Rechnung mit „Selbstkosten" die Durchführung der Wirtschaftskontrolle ermöglicht, welche darauf abzielt, die Ergebnisse der Wirtschaftsführung mit den Zahlen des Wirtschaftsplans, der Ausgabenplan ist, abzugleichen. Diesen Vorteilen, die für betriebswirtschaftliche Untersuchungen nicht hoch genug zu veranschlagen sind, stehen indessen große Nachteile gegenüber. So müssen die Empfangsstellen auf die Ergebnisse der Selbstkostenrechnung der RAW warten und können erst nach Eingang der Mitteilung über die Höhe der von ihnen zu tragenden Ausbesserungskosten die entsprechenden Buchungen vornehmen. Zwar besteht gegenüber der früheren Methode der Verrechnung der „tatsächlichen" Werkkosten eine wesentliche Verkürzung der Abrechnungsfristen, dafür werden aber heute keine tatsächlichen, sondern geschätzte Werkkosten verrechnet. Immerhin sind auch heute noch die Abrechnungsfristen sehr weit hin-

---

[1]) Vergl. hierüber auch meine Ausführungen auf Seite 312 und 309 ff.

ausgeschoben, da einzelne Abrechnungselemente, wie z. B. der Werklohndurchschnittssatz erst nach Monatsschluß bekannt werden. Das wirkt sich insofern nachteilig aus, als die Monatsabschlüsse der Empfangsdirektionen usw. erst sehr viel später — die Monatsabschlüsse der Direktionen sind z. B. zum 5. des zweitfolgenden Monats und die Jahresabschlüsse zum 1. März an das Finanzbüro der Hauptverwaltung zu senden — aufgestellt und deshalb Dispositionen erst auf Grund dieser Ergebnisse getroffen werden können, wenn die Betriebslage schon längst eine andere ist. Weiterhin ist die Kostengestaltung verdeckt, da sich in den Selbstkosten die Schwankungen des Beschaffungsmarktes auswirken. Ja selbst Betrachtungen der Kostenentwicklung unter Einschluß der Markteinflüsse lassen sich noch nicht einmal anstellen, da diese durch die Verwendung von Durchschnittswerten nur unvollkommen zum Ausdruck gelangen. Zudem erscheinen die Kosten bei der heute meist herrschenden Unterbeschäftigung viel zu hoch, was darauf zurückzuführen ist, daß die in einem Monat erstellten Leistungen jeweils sämtliche in einer Periode bezw. Vorperiode aufkommenden Gemeinkosten zu tragen haben. Auch erfolgt eine Isolierung der Fehlarbeiten, zu deren Tragung der verursachende Betrieb bis zu einem gewissen Grad [1] wirtschaftlich verpflichtet ist, nicht. Die Empfangsbetriebe haben nach der gegenwärtigen Methode nicht nur die Kosten der Fehlleistungen und des Leerlaufs zu tragen, sondern sie werden auch durch die Belastung mit „Selbstkosten" für die Zusammensetzung der Belegschaft, die Tätigkeit des Einkaufsbüros, der Lagerverwaltung usw. verantwortlich gemacht, obwohl sie auf diese keinerlei Einfluß haben. Das ist besonders wichtig, weil die Kostenhöhe der Fahrzeugausbesserung als Grad für die Güte der Behandlung seitens der Bw angesehen wird. Außerdem bewirken die Anschaffungswertrechnung und die mangelnde Eliminierung der oben erwähnten Kostenfaktoren vermöge ihrer Vielzahl und ihrer zufälligen Natur, daß weder periodische Kostenvergleiche noch solche zwischen den einzelnen Werken möglich sind. Auch sind in den einzelnen Buchungsnummern und in den zu statistischen Zwecken gebildeten Schadgruppen [2] heterogene Leistungen zusammengefaßt und die Spannweiten der Größenklassen sind zu groß gewählt, um korrekte Vergleiche zu ermöglichen. Weiterhin bietet die Rechnung mit Anschaffungswerten keine geeigneten Anhaltspunkte für eine gerechte Verteilung der Leistungszulagen, deren gegenwärtige Handhabung sich bei der Mehrheit der Angestellten- und Beamtenschaft begreiflicherweise keiner besonderen Beliebtheit erfreut. Vor allem aber ist die

[1] Leitner, Die Selbstkostenberechnung industr. Betriebe, Frankfurt a. M. 1930, Seite 193/196.

[2] Vergl. Blatt W 30, 1 und W 30, 5 der Werkstättenstatistik der Deutschen Reichsbahn-Gesellschaft.

Preisberechnung der RAW nicht imstande, als Grundlage für eine Darstellung der wirtschaftlichen Leistung des einzelnen Werks und seiner Teile zu dienen. „Man gibt also“, wie Schmidt sehr richtig über die Verrechnung der Betriebsleistungen zu Herstellungsselbstkosten ausführt, „bei Anschaffungswertrechnung zwischen den Betrieben alle Vorteile der internen und externen Kontrolle aus der Hand und hat für die Betriebsrechnung höchstens den Vorteil, daß bei dieser Rechnung das Denken auf ein Minimum reduziert ist.“[1])

Angesichts dieser großen Nachteile fragt man sich, ob diese nicht durch die Einführung eines anderen Preises vermieden werden können. Denn es geht nicht an, betriebswirtschaftliche Betrachtungen auf solch vielsagende Zahlenwerte zu stützen und Belastungen der Empfangsbetriebe vorzunehmen, für welche diese gerechterweise nicht haftbar gemacht werden können, wenn auf der anderen Seite eine Methode exakte Grundlagen für die Verrechnung abzugeben vermag.

Am nächsten liegt es, den Empfangsbetrieben die Werkleistungen mit den Herstellungskosten zu Tageswerten in Rechnung zu stellen. Das wäre für die Betriebskontrolle und die Betriebspolitik[2]) unstreitig von großem Vorteil und den nachfolgenden Betrieben würden tatsächliche Kosten angerechnet, welche der Werkerhaltung zu dienen vermögen. Allein es ist zu bedenken, daß auch bei der Verrechnung zu Produktionskosten auf der Basis von Tageswerten die Leerlaufkosten, die Fehlleistungen usw. berücksichtigt werden, wenn eine solche Eliminierung nicht vorher vorgenommen wird, und es entstehen wie bei der Verwendung von Marktpreisen[3]) fiktive Gewinne und Verluste. Für die Verfolgung der Selbstkosten des Verkehrsbetriebs hat die vorhergehende Bewertung zu Tageswerten wenig Bedeutung, da diese erst im Endbetriebe mit der dortigen Leistungserstellung bekannt werden können und deshalb die von den Werken eingesetzten Tageswerte nochmals umgerechnet werden müssen. Im Uebrigen bedeutet diese Art der Verrechnung eine nicht geringe Belastung für die Werke und mancherlei Schwierigkeiten stehen ihr entgegen, weil die abrechnenden Stellen keine Marktkenntnisse besitzen und sich die entsprechenden Unterlagen erst beschaffen müßten.

Noch weniger würde sich meines Erachtens die sogenannte Proportionalpreisverrechnung eignen, da, wie Schmidt ausführt[4]), auch den proportionalen Kosten bei Bewertung mit dem Anschaffungs- wie mit dem Tagespreis die Schwankungen verbleiben, welche von diesen ausgehen, also nicht nur die Veränderungen, welche aus der

---

[1]) Schmidt, Kalkulation und Preispolitik, a. a. O., Seite 1518.

[2]) Meier-Voß, a. a. O., Seite 12.

[3]) Schmidt, a. a. O., Seite 1518.

[4]) Ebenda, Seite 1518–1519.

Kostenmengenänderung entstehen. Außerdem ist den Werken doch eine zu große Selbständigkeit eigen und es dürfte deshalb naheliegen, nicht eine Teilkostenverrechnung, sondern eine „Vollabrechnung“ vorzunehmen.

Da für die Leistungen der RAW wegen ihrer Eigenart Marktpreise nicht in Frage kommen können, verbleibt nur noch die Möglichkeit, den Empfangsbetrieben die Werkleistungen mit „festen Verrechnungspreisen“, welche für eine längere Zeitdauer unveränderlich bleiben, zu berechnen. Zur Beurteilung dieser Verrechnungsmethode ist davon auszugehen, daß die gegenwärtige Verrechnungsweise mit Herstellungskosten zu Anschaffungswerten zu wirtschaftlich nicht zu rechtfertigenden Belastungen führen muß, und daß rechnerisch eine Kontrolle der Wirtschaftlichkeit des Werks im Ganzen, der Kostenstellen, der Kostenarten und der einzelnen Aufträge in exakter Weise nicht erfolgen kann. Zwar werden bei dem heutigen Verfahren bei Arbeiten für Dritte Gewinne erzielt, doch bieten diese keine Möglichkeit für die Beurteilung der Leistungen der RAW, da die Gewinne durch prozentuale Aufschläge berechnet werden, diese demnach von den übrigen Kosten abhängig und nicht als Produkt der Leistungsfähigkeit der Werke anzusprechen sind. Ueberdies ist die Zahl und Größe der Aufträge für Dritte im Verhältnis zu den übrigen Arbeiten zu gering, sodaß sie an sich schon nicht zur Beurteilung der gesamten Leistungsfähigkeit der RAW herangezogen werden können. Nun wird die Angemessenheit der Kosten in der „technischen Nachprüfung“ überwacht. Allein auch diese hat ihre Mängel und vermag in mancher Hinsicht nicht in gleichem Maße wie eine Normalpreisverrechnung eine Kostenkontrolle vorzunehmen. Insbesondere kann eine Nachprüfung durch eine entfernt liegende Zentralstelle nicht erfolgen und Kostenvergleiche von Betrieb zu Betrieb sind nur unter Schwierigkeiten möglich. Freilich erfolgen auch dort Vergleiche mit „normalen“ Größen, diese sind jedoch technischer Art und ermangeln eines einheitlichen Maßes wie das Wertmaß es ist. Schließlich handelt es sich ja nicht nur um die Kontrolle der Kosten, sondern im Vordergrund der Betrachtung dieses Abschnitts steht die Frage der richtigen Belastung der empfangenden Betriebsteile, die im Einzelnen weder für die Fehlleistungen, noch für die Schwankungen der Anschaffungskosten der Stoffe, noch für die Zusammensetzung der Belegschaft, noch für die Veränderung des Beschäftigungsgrades usw. verantwortlich gemacht werden können. Diesen Nachteilen zu begegnen, dienen feste Verrechnungspreise, welche für längere Zeit unveränderlich bleiben. Zu Normalpreisen sind hierbei aber in erster Linie nicht die Kostengüter, sondern die fertigen Leistungen selbst zu verrechnen, denn, wenn nur die ersteren eingesetzt würden, ergäbe sich bei der Addition der einzelnen Kosten, daß in dem Gesamtpreis sich noch die durch die

Betriebsleistung hervorgerufenen Schwankungen der Kostenmengen auswirken würden. Es ist selbstverständlich, daß die Bewertung der Kostengüter für die Betriebskontrolle sehr große Vorteile bietet und ihre Einführung deshalb auch in dem Abschnitt über die Bewertung der Kostenteile empfohlen wurde. Hier aber, wo es sich darum handelt, die Kosten der Leistungen den auftraggebenden Reichsbahnbetrieben in Rechnung zu stellen, kommen nur Normalpreise für die Gesamtleistungen in Frage. Nun fragt man sich zunächst, ob für die Leistungen der RAW überhaupt Normalpreise festgesetzt werden können, da die auszubessernden Schäden von 1—100 Prozent von einander abweichen können und es sich bei den auszubessernden „Stücken“, den Fahrzeugen, immer um einen ganzen Komplex von Einzelleistungen handelt, sodaß zwischen den „Aufträgen“ qualitativ große Differenzen bestehen. „Qualitätsunterschiede können“ nach Calmes[1]) „kein Grund sein, überhaupt auf rechnerische Selbständigkeit zu verzichten, sondern, falls diese Unterschiede von Bedeutung sind, allenfalls Veranlassung geben, die Verselbständigung auch auf die Qualitätsunterschiede auszudehnen“, was er durch Verwendung von nach der Güte der Leistung gestaffelten Normalpreisen herbeiführen will. Er hält aber die Möglichkeit einer praktischen Durchführung der Normalpreisrechnung nur bei bestimmten Betrieben für gegeben, denn er sagt an anderer Stelle:[2]) „Wenn auch die Normalpreise sowohl auf die Bewertung von Erzeugnissen anwendbar sind, deren Selbstkosten auf Grund von Einzelkalkulationen und Serienkalkulationen bestimmt werden, als auch auf solche, deren Selbstkosten aus einer Gesamtkalkulation hervorgehen, so bleibt doch ihre praktische Anwendung auf Fabrikate der letzteren Art beschränkt, und zwar sind es hauptsächlich Großbetriebe, die eine ganze Industrie vom Rohstoff bis zum konsumfähigen Erzeugnis umfassen und daher aus mehreren hintereinander geschalteten Betrieben bestehen, die sich des Systems der Normalpreise bedienen.“ Trotzdem hören wir aus der Praxis, daß die Verrechnung mit Normalpreisen nicht nur bei Betrieben mit Gesamtkalkulation, sondern auch bei solchen mit Einzelkalkulation, ja sogar bei Ausbesserungsbetrieben mit ihren vielfältigen Leistungen praktisch möglich ist und auch vorteilhaft Anwendung findet. So berichtete Dipl. Ing. Maas in einem Vortrag über die „Organisation der Ausbesserungsarbeiten im chemisch-pharmazeutischen Betrieb“,[3]) daß in einem Ausbesserungsbetrieb, dessen Rechnungswesen sich gegenwärtig noch

---

[1]) Calmes, Die Fabrikbuchhaltung, Leipzig 1922, Seite 157.

[2]) Ebenda, Seite 159.

[3]) Nach einem Vortrag von Dipl.-Ing. Maas über die „Organisation der Ausbesserungsarbeiten im chemisch-pharmazeutischen Betrieb", gehalten am 9. Mai 1933 im VDI, Ortsgruppe Darmstadt. Der Vortragende behandelte vornehmlich die Verhältnisse des Ausbesserungsbetriebs der chemischen Fabrik E. Merck, Darmstadt.

in der Umstellung befindet, bereits für ca. 80 Prozent der gesamten Ausbesserungsarbeiten Normalpreise ermittelt worden sind und diese sich schon seit längerer Zeit sehr gut bewährt haben. Danach wurden z. B. für die einzelnen Arten der zu Versuchszwecken verwendeten Messingschalen, welche durch das andauernde Erhitzen notleiden und schließlich durchbrennen, für jede Größe der Schadstellen die Stundenzahl, die Nieten sowie die Größe des einzusetzenden Messingbleches Normalwerte ermittelt, hieraus jeweils der Normalpreis sowie die gesamte Ausbesserungszeit errechnet und in eine Liste eingetragen, auf Grund deren Angaben dann die auftraggebenden Betriebsstellen weiterhin belastet werden. Dadurch wurde ermöglicht, die Empfangsstellen rechtzeitig mit Kosten zu belasten, welche frei von störenden Elementen sind. Die Ausbesserungszeit kann schon vor Inangriffnahme der Arbeit dem auftraggebenden Betrieb mitgeteilt werden, sodaß dieser in der Lage ist, entsprechend zu disponieren. Vor allen Dingen wird aber eine genaue Kostenkontrolle des Ausbesserungsbetriebs selbst wie auch des Empfangsbetriebs ermöglicht, denn der Vergleich zwischen den tatsächlichen Kosten und den zu verrechnenden Normalpreisen zeigt das Niveau der Leistung an und der dem Auftraggeber belastete Normalpreis ist frei von allen Kostenelementen, für welche der nachfolgende Betrieb nicht verantwortlich gemacht werden kann. Allerdings werden in dem von dem Vortragenden behandelten Betrieb auch Sonderfälle berücksichtigt, denn es liegt in der Natur des Ausbesserungsbetriebes, daß nicht für alle Ausbesserungsarbeiten ein Normalpreis gefunden werden kann. Immerhin sind derartige Arbeiten nur Ausnahmen, die keinen stichhaltigen Grund bieten dürften, auf die Normalpreisrechnung und deren große Vorteile ganz zu verzichten. Betrachtet man die verschiedenen Einrichtungen und Maßnahmen der RAW, welche die Ausführung der Aufträge einleiten, so wird man auch durch diese davon überzeugt, daß die Einführung von festen Verrechnungspreisen keinen allzugroßen Schwierigkeiten begegnet. So dürfte es z. B. möglich sein, auf Grund der Berliner Gedinge-Unterweisungskarten und der Werkunterweisungskarten [1]) Normallohnbeträge für die einzelnen vorkommenden Ausbesserungsarten und -Größen festzustellen. Auch kann man meines Erachtens Normalwerte für den jeweiligen Stoffverbrauch bilden, da dieser vor Inangriffnahme der Arbeiten in den Stücklisten genau festgelegt wird.[2]) In gleicher Weise können selbstverständlich auch für die Werkkosten Normalwerte ermittelt werden, wie die gegenwärtige Verwendung von festen Zuschlagssätzen für die einzelnen Buchungsnummern beweist. Freilich wird man, wie oben

[1]) Vergl. meine Ausführung auf Seite 39–40; siehe auch Stahn, a. a. O., Teilheft VI, Auflage 1926, Seite 38/39.
[2]) BVW § 9, Seite 6–9.

schon erwähnt, trotz peinlichster Feststellung der Normalwerte Sonderfälle berücksichtigen müssen, da nicht für alle Ausbesserungsarbeiten Normalwerte gebildet werden können.

Die Normalpreisverrechnung entspringt dem Gedanken der rechnerischen Verselbständigung der einzelnen Teilbetriebe, um diese bezüglich ihrer Betriebsergebnisse von einander unabhängig zu machen. Eine solche Verselbständigung hat vor allem eine Stärkung der Verantwortung des Werkleiters zur Folge, denn jede geringere oder höhere Leistung tritt rechnerisch in Erscheinung und kann sowohl von ihm als auch von einer entfernter liegenden Ueberwachungszentrale ständig verfolgt werden. Der Werkdirektor hat danach weniger als bisher sein Augenmerk auf die strikte Einhaltung eines vorgeschriebenen Wirtschaftsplans zu richten, da sein Tun und Denken vornehmlich von dem Grundsatz des Wohlergehens des ihm anvertrauten Betriebs beherrscht ist. Er wird zum Führer seines Betriebs im wahren Sinne des Wortes, der in voller Selbständigkeit und Verantwortung zu handeln vermag. Nicht mehr alle möglichen Stellen teilen sich in die Verantwortlichkeit, die in ungleich größerem Maße wie ihre Aufteilung sinken muß, sondern er, nur er allein, hat seine Maßnahmen, die mehr auf das Wohl des Ganzen als auf die Vorteilhaftigkeit einzelner Vorgänge gerichtet sind, hinsichtlich ihrer Zweckmäßigkeit zu begründen. Die Verantwortungsfreudigkeit und damit die Leistungsfähigkeit wird weiterhin dadurch gehoben, daß der Betriebsleiter und auch die Leiter der einzelnen Abteilungen entsprechend ihrer tatsächlichen Leistungen durch eine gerechte Verteilung von Leistungszulagen zusätzliche Einkommen erhalten, da die Leistungszulagen erst durch die Anwendung fester Verrechnungspreise nach dem Grade des ausgewiesenen Erfolges gewährt werden können. Durch die Verrechnung mit Normalpreisen für die Betriebsleistungen der RAW erfolgt auch eine gerechtere Belastung der Empfangsbetriebe. Die Abrechnungsfristen werden auf ein Minimum reduziert, da zugleich mit der Leistungserstellung die zu verrechnenden Preise bekannt werden. Die Kosten der Empfangsdienststellen können hinsichtlich ihrer Ursachen besser beurteilt werden, da durch die Ausschaltung der störenden Kostenfaktoren die Rechnungsbeträge den tatsächlichen Aufwendungen des leistenden Werks entsprechen. Die Rechnungen der Empfangsbezirke werden hierdurch ebenfalls von den störenden Elementen isoliert und die Kostenkontrolle wird auf die Ueberwachung der betrieblichen Leistung beschränkt, vorausgesetzt, daß dort in gleicher Weise eine Verbesserung des Rechnungswesens im Sinne der vorstehenden Ausführungen erfolgt. Aber nicht nur bei den Empfangsstellen, sondern auch bei den leistenden Werken selbst wird, was als einer der größten Vorteile der Verrechnungsmethode mit Normalpreisen anzusehen ist, eine exakte Kontrolle der

Betriebsgebarung ermöglicht. Vergleiche der Kosten der einzelnen Perioden und Werke können ohne Schwierigkeiten durchgeführt werden, wodurch Fehlorganisationen, zu teure Verfahren usw. rechtzeitig erkannt und geändert werden können. Es können bei entsprechender Gliederung der Kosten mit größter Genauigkeit preispolitische Entscheidungen getroffen werden, deren vornehmlichstes Ziel in der Erreichung der Vollbeschäftigung des einzelnen Betriebs besteht. Weiterhin wird die Erkenntnis hinsichtlich der Wirtschaftlichkeit einzelner Betriebsabteilungen usw. gefördert, sodaß künftighin Betriebsstillegungen nicht mehr auf Rechnungen mit sehr zweifelhaftem Wert, sondern auf exakten Rechnungsgrundlagen gestützt werden und dergl. mehr.

Der Methode der Verrechnung mit Normalpreisen stellen sich indessen bedeutsame Schwierigkeiten entgegen, die vor allem darin bestehen, daß Voraussetzung für ihre Anwendung das Vorhandensein fest umgrenzter, mit einander vergleichbarer Leistungsarten ist. Vergleichbar in diesem Sinne sind nur Leistungen, welche die gleichen Kosten verursachen. Mit anderen Worten, die Betriebsleistungen müssen nach dem Grad ihres Kostenaufwands eingeteilt werden, d. h. es müssen Typen geschaffen werden. Was das für den Ausbesserungsbetrieb heißt, dürfte klar sein, denn die große Masse der Auftragsarten und die bunte Mannigfaltigkeit der Schäden bedingen eine Unmenge von Ausbesserungstypen, deren Festlegung oftmals Schwierigkeiten begegnet. Außerdem entstehen hierdurch hohe Kosten, die allerdings fast durchweg einmaliger Natur sind. Die Verrechnung mit festen Betriebspreisen hat weiterhin den Nachteil, daß die Preise nicht den tatsächlichen Selbstkosten der Werkleistungen entsprechen, sondern geschätzte Kosten darstellen. Dafür sind aber die Preise für lange Zeit fest, sodaß der Empfangsbetrieb im Voraus schon mit ihnen rechnen und entsprechend disponieren kann. Sie sind frei von allen störenden Elementen, wie z. B. den Kosten des Leerlaufs, der Fehlarbeit, der Schwankungen der Beschaffungsmärkte, deren Einbeziehung bei der gegenwärtigen Methode der Verrechnung mit Herstellungsselbstkosten zu ungerechten Belastungen führen muß. Daß sie geschätzte Kosten sind und sich zwischen ihnen und den tatsächlichen Selbstkosten Differenzen ergeben, ist unbedenklich, denn auch die in der Auftragsabrechnung verrechneten Werkkosten sind geschätzte Kosten und weichen ebenso wie die Durchschnittswerte der Lohn- und Stoffkosten von den tatsächlichen Selbstkosten ab. Als weiterer Nachteil ist zu nennen, daß durch die Anwendung von festen Preisen Gewinne entstehen, die ihrer Natur nach fiktiv sind. Das spricht aber nur scheinbar gegen die festen Verrechnungspreise, denn gerade die internen Betriebsgewinne sind es, die in übersichtlicher Weise die Stellen und Ursachen des Erfolgs aufzuzeigen vermögen. Für die

Werke wirkt sich weiterhin der Umstand nachteilig aus, daß ihre Wirtschaftsführung in den Rahmen eines Wirtschaftsplans eingespannt ist, der den Charakter eines auf Anschaffungswerte aufgebauten Ausgabenplans hat. Das bildet aber kein unüberwindliches Hindernis für die Einführung von festen Verrechnungspreisen, da durch eine entsprechende Aufteilung der zwischen den auf Anschaffungswerten basierenden Selbstkosten und den Normalkosten entstehenden Differenzen auf die einzelnen Titel ein Ersatz geboten werden könnte. Wenn hierbei eine schlüsselmäßige Verteilung vorzunehmen ist und abgerundete Beträge verrechnet werden müssen, so dürfte das mindestens ebensowenig schädlich sein wie die Aufteilung der auf den Titeln der Betriebs- und Vermögensrechnung verbuchten Ausgaben auf die Sachgebiete in der Direktionsbuchhaltung. Es werden ja auch bei dem gegenwärtigen Buchungsverfahren Durchschnittslöhne, Mittelwerte für die Stoffkosten und geschätzte Werkkosten in der Wirtschaftsführung verbucht, sodaß Abweichungen zwischen den tatsächlichen und verrechneten Selbstkosten hierdurch entstehen und daher auch andere Werte als nur die Selbstkosten gebucht werden. Zu beachten ist schließlich, daß die Verselbständigung nicht so weit getrieben werden darf, daß der Werkleiter Alleinherrscher in seinem Betriebe wird, der Anordnungen einer höheren Instanz nicht kennt. Manche Aufgaben, wie z. B. die Stoffbeschaffung, lassen sich zum großen Teil wirtschaftlich nur zentral erledigen, und viele Maßnahmen, wie z. B. die Normalisierung von Fahrzeugteilen, können nur von einer gemeinsamen Stelle angeordnet werden, wenn sie von Erfolg begleitet sein sollen. Ein vernünftiges Maß der Beschränkung der Selbständigkeit ist deshalb am Platze.

Vergleicht man die Vor- und Nachteile der einzelnen Verrechnungspreise, so wird man die Einführung von festen Normalpreisen befürworten müssen. Schwierigkeiten, die sich bei ihrer Bildung zeigen, dürfen nicht dazu führen, sie ablehnen zu wollen. Sie müssen eben überwunden werden.

6. Die Selbstkostenrechnung im Dienste der Betriebskontrolle.

Unter den übrigen Zwecken, welchen die Selbstkostenrechnung zu dienen hat, ragt die Betriebskontrolle hervor. Ziel der Betriebskontrolle im Allgemeinen ist die Ueberwachung des Gewinns sowie der Kosten des Gesamtbetriebs, der einzelnen Abteilungen, der Kostenstellen, der Einzelleistungen und Leistungsgruppen, sofern solche gebildet werden. Hierbei kann die Kontrolle der Kostenrechnung unter zwei Gesichtspunkten durchgeführt werden. Einmal kann man die technische Leistungsfähigkeit prüfen, indem man danach fragt, welche Kosten auf die einzelnen Produkte, Kostenstellen, das Werk im Ganzen usw. fallen. Zum Anderen kann man kontrollieren, ob

die Kosten der Teilprodukte, als welche vom Standpunkt des Gesamtbetriebs der DRG auch die Hauptleistungen der RAW anzusehen sind, die Marktpreise nicht überschreiten, mit anderen Worten, ob der Werkbetrieb mit den auf dem Markte auftretenden Betrieben konkurrieren kann. Die Betriebskontrolle beruht auf dem Vergleich und kann sowohl interner als auch externer Art sein, indem einmal die Ergebnisse des gleichen Betriebs und das andere Mal diejenigen verschiedener Betriebe miteinander verglichen werden.

Von diesen Arten der Betriebskontrolle finden wir bei den RAW sowohl die Gewinnkontrolle als auch die Selbstkostenrechnung. Es werden die technische Leistungsfähigkeit sowie die Konkurrenzfähigkeit der Werke geprüft. Die Vergleiche sind sowohl interner als auch externer Art. Ihr praktischer Wert ist jedoch nicht allzu hoch zu veranschlagen, da die Buchhaltung und Selbstkostenrechnung trotz der einheitlichen Vorschriften Ergebnisse liefern, die infolge ihrer verschiedenartigen Zusammensetzung Vergleichen nicht zugänglich sind und außerdem auf die Belange der Betriebskontrolle keine besondere Rücksicht nehmen. So ist die Gewinnkontrolle sehr wenig ergiebig, da nur in ganz bescheidenem Umfange (bei Leistungen für Dritte) Gewinne berechnet werden und sonstige Gewinne infolge der Belastung der Empfangsbetriebe mit Selbstkosten, die auf Anschaffungswerten basieren, lediglich durch Ungenauigkeiten der Kalkulation entstehen können. Das Gleiche gilt hinsichtlich des Wertes der Kontrolle der Gesamtkosten, die, wie ausgeführt wurde, in Verbindung mit den Einnahmen in der Form erfolgt, daß sogenannte Betriebszahlen berechnet werden. Ihre Bedeutung ist deshalb gering, weil sie lediglich die Gesamteinnahmen und Gesamtausgaben umfassen, die letzteren nicht genügend nach kostentechnischen Gesichtspunkten abgegrenzt werden und Anschaffungswerte darstellen.

Weit umfangreicher ist die Ueberwachung der Kosten der Kostenstellen, der Kostenarten und der Aufträge, da der Kostenvergleich sich mit einer Vielzahl von Kostenstellen, Aufträgen usw. zu befassen hat und nicht nur intern sondern auch extern durchgeführt wird. Der Vergleich geht auch tiefer als die obigen Kontrollen, weil dadurch unter Umständen auf die Stellen und Ursachen von Kostenveränderungen hingewiesen wird und entsprechende betriebliche Verbesserungen vorgenommen werden können. Soweit eine intere Prüfung stattfindet, wird sie in der „technischen Nachprüfung" durchgeführt, die nach der BVW in zwei Abschnitte zerfällt:

„a) in die Prüfung der einzelnen Lohn- und Stoffzettel,
b) in die Prüfung der gesamten Aufwendungen eines Auftrages oder einer Kostenstelle." [1])

---

[1]) BVW § 35, Seite 49.

Die Prüfung der Lohnzettel erfolgt im Einzelnen bei der Vergleichung der Eintragungen in den Zeitlohn- und Gedingelohnzettelnachweisen und zwar zugleich technisch und rechnerisch. Die Stoffzettel werden dagegen mit den im Lager vorhandenen Drittschriften verglichen. In beiden Fällen wird besonders die Richtigkeit und Angemessenheit der Grundwerte (Gedingezeit, Menge, Sorte) und bei den Stoffen noch der vollständige Nachweis der Rückgewinnung geprüft. Die gesamten Aufwendungen für einen Auftrag oder eine Kostenstelle können erst nach vollendeter Abrechnung einer Kontrolle unterworfen werden. Die Prüfung erfolgt auf Grund der Auftrags- und Werkkostenabrechnungsbogen sowie der Werkbestellzettel, der Auftrags- und Nebenauftragszettel, der Lohn-, Stoff-, Tauschstück-, Kostenzettel usw., welche der technischen Nachprüfung nach beendeter Abrechnung durch die Werkbuchhaltung vorzulegen sind. Die Kontrolle ist grundsätzlich bei allen Aufträgen durchzuführen, bei denen eine Vorprüfung vorgenommen wurde, das sind diejenigen Aufträge, für welche es vor Inangriffnahme der Arbeit fraglich erscheint, ob sie „zweckmäßigerweise durch das eigene Werk oder durch eine andere Reichsbahnstelle oder einen Unternehmer ausgeführt“ werden, „oder ob die Kosten einer Arbeitsausführung nicht die zur Verfügung stehenden Mittel überschreiten.“[1]) Im Uebrigen wird der Umfang der Prüfung der restlichen Aufträge durch die Werkleitung bestimmt, soweit nicht die geschäftsführende Reichsbahndirektion für das Werkstättenwesen besondere allgemeine Anordnungen erlassen hat. In gleicher Weise ist auch die Prüfung der Kosten der einzelnen Kostenstellen nicht für alle Kostenstellen durchzuführen; solche jedoch, „die einen verhältnismäßig hohen Werkkostenzuschlagssatz ergeben haben“,[2]) sind immer der Kontrolle zu unterwerfen. Die technische Nachprüfung bezweckt die Ueberwachung der Wirtschaftlichkeit der Arbeitsvorgänge. „Sie soll erweisen, ob die Aufwendungen an Lohn und Stoffen für eine Arbeitsleistung angemessen sind, worauf ein Mehrbedarf zurückzuführen ist und ob durch andere Arbeitsverfahren der Bedarf verringert werden kann. Die Prüfung der Aufwendungen der Kostenstellen soll erweisen, ob die Unterhaltungs- und Erneuerungskosten für deren Arbeitsbereich angemessen sind, ob die Betriebsführungskosten in richtigem Verhältnis zu den Fertigungslöhnen stehen und wodurch Ersparnisse erzielt werden können, damit der Zuschlagssatz vermindert wird.“[3]) Die technische Nachprüfung besteht, wie daraus hervorgeht, aus einer technischen Prüfung, in der die verbrauchten Mengen, Sorten, Gewichte usw. kontrolliert werden, und aus einer Ueberwachung der Kosten. Soweit erstere in Frage kommt, mag die

[1]) BVW § 34, Absatz 1, Seite 48.
[2]) BVW § 35, Absatz 2, Seite 49.
[3]) BVW § 35, Absatz 3, Seite 49.

Kontrolle einwandfrei sein, es fehlt ihr jedoch an einem einheitlichen Maß, wie es z. B. das Wertmaß ist, sodaß bei Kostenvergleichen mit früheren Perioden immer auf die Unterlagen zurückgegriffen werden muß und Kostenrelationen nicht dargestellt werden können. Auch müssen zwei Kontrollen, die Wert- und die Mengenkontrolle, nebeneinander durchgeführt werden, was bei Bewertung der Kosten der Kostengüter mit festen Verrechnungspreisen überflüssig wäre. Sehr zweifelhaft ist dagegen der Wert der wertmäßigen Kostenkontrolle, da die Kosten der Aufträge, Kostenstellen usw. bei der gegenwärtigen Bewertungs- und Verrechnungsmethode nicht nach Ursachenmomenten gesondert dargestellt werden, sodaß beispielsweise nicht erkenntlich wird, welche Kosten durch den wechselnden Beschäftigungsgrad, die Einkaufstätigkeit, die Leistungsfähigkeit des Betriebs usw. verursacht wurden. Weiterhin ist der Kostenbegriff nicht ganz verwirklicht, was an dem Fehlen transitorischer und antizipativer Posten zu erkennen ist, und die Erneuerung der Werkanlagen wird mit Istkosten anstatt mit Sollkosten verrechnet, sodaß die Werkkosten mit Beträgen belastet werden, welche ebensowenig mit Berechtigung in der Werkkostenermittlung verrechnet werden dürfen als man die Aufträge damit belasten kann. Vor allem stellt sich aber dem Kostenvergleich die Bewertung der Kostengüter zu Anschaffungswerten als hindernd entgegen, da die durch die Beschaffung zu verschiedenen Zeitpunkten hervorgerufenen Wertänderungen oftmals den aus der Leistungsfähigkeit der Werke entspringenden Kostenmengen- und somit auch Kostenwertänderungen zuwiderlaufen und dadurch die letzteren verdeckt werden. Deshalb ist auch die Vorschrift, daß im Besonderen diejenigen Kostenstellen nachzuprüfen sind, „die einen verhältnismäßig hohen Werkkostenzuschlagssatz ergeben haben" zu beanstanden, denn dieser kann sowohl auf marktmäßig bedingte Wertveränderungen zurückzuführen sein als auch in Kostenmengenänderungen, welche durch höhere Leistungen herbeigeführt worden sind, seine Ursachen haben. Da hierdurch nicht die typischen Fälle untersucht werden, in denen die Leistungsfähigkeit der Werke Kostenmengenänderungen hervorruft, so ist die Kostenkontrolle, als deren vornehmlichstes Ziel die Ueberwachung der Leistungsfähigkeit anzusehen ist, sehr lückenhaft und ihr praktischer Wert recht proplematisch.

Die externe Kontrolle, welche sich mit dem Vergleich der Kosten verschiedener RAW oder eines Werks mit den Preisen gleichwertiger auf dem Markte angebotener Produkte befaßt, erstreckt sich ebenfalls auf die Ueberwachung der Kosten der Kostenstellen, der Kostenarten und Aufträge bezw. Leistungsgruppen und prüft die Ergebnisse sowohl unter dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit als auch der Konkurrenzfähigkeit der RAW. Da Kostenmengenvergleiche von Werk zu Werk großen Schwierigkeiten begegnen, so ist die externe

Betriebskontrolle im Wesentlichen wertmäßige Kostenkontrolle. Auf die Ueberwachung der Leistungsfähigkeit beschränkt ist die Kontrolle der Kostenstellenkonten, die auf einem besonderen Formular, dem „Auszug aus der Uebersicht über die Aufteilung der Werkkosten", durchgeführt wird. Sie weist die gleichen Mängel auf wie die obige interne Kostenkontrolle, da sie dieselben Zahlenwerte verwendet. Unterschiedlich von der internen Kostenkontrolle werden aber die Werkkostenarten nicht im Einzelnen verfolgt, sondern es findet lediglich ein Vergleich der Gesamtbeträge der persönlichen Ausgaben, der sächlichen Ausgaben, der Erneuerung, des Schuldendienstes sowie der Werk- und Lagerkosten des eigenen Werks statt. Auch beschränkt sich die Kontrolle der Kostenstellenkonten auf die Ueberwachung der „Gesamtsumme der Werkkosten", der „Ausscheidung von Anteilen aus den Ausgaben der Allgemeinkostenstellen", der „Summe der Hilfs- und Lagerkostenstellen", der „Summe der Anteilbeträge für jede beteiligte Kostenstelle", der hiernach sich ergebenden „Ausgaben in den einzelnen Kostenstellen", der „bereits verrechneten Abgaben von Betriebsvorräten", des „verbleibenden Betrags" , des „Fertigungsstoffverbrauchs einschließlich Buch-Nr. 9a, 9b, 9d und des Wertes der Altstoffe für Dritte" sowie des „Lagerkostenzuschlags."[1]) Dadurch büßt der Kostenvergleich von Werk zu Werk außerordentlich an Bedeutung ein, denn durch das Fehlen der bei den Kostenstellen im Einzelnen aufgekommenen Werkkosten wird nur ein Gesamtwerkkostenvergleich ermöglicht, von dem in Anbetracht der Bewertung der Kostengüter mit Anschaffungspreisen ein tiefgehender Einblick in die Kostenmengengestaltung nicht erwartet werden kann. Außerdem werden die Berechnungen und Buchungen in den einzelnen Werken von verschiedenen Beamten durchgeführt, sodaß die Vorschriften eine verschiedenartige Auslegung erfahren und die Ergebnisse trotz gleicher Leistungen und gleicher Kosten jeweils anders ausfallen können. Zu beachten ist auch, daß die Betriebsführer nicht immer für alle in den ihnen unterstellten Werken, Werkabteilungen usw. entstehenden Kosten verantwortlich gemacht werden können, da diese nur teilweise durch Maßnahmen der Werkleitung und die Leistungshöhe der Ausführenden verursacht werden. So muß sich beispielsweise der Werkleiter bei Uebernahme der Leitung eines Werks vorläufig mit der durch seinen Vorgänger geschaffenen Gesamtorganisation und deren Kosten abfinden, ein Betriebsleiter kann die von seinem Vorgänger beschafften Maschinen mit einer maximalen Leistungskapazität, die

[1]) Abschrift zu 62 W 11 Fuer/1931. Die Einrichtung des Formulars ist wenig glücklich und die Bezeichnungen in den Kopfspalten widersprechen teilweise den in den einzelnen Spalten vorgenommenen Berechnungen. Eine entsprechende Aenderung wie auch eine Vervollkommnung durch eine tiefergehende Gliederung der Werkkosten ist dringend zu empfehlen.

niemals voll ausgenutzt werden kann, nicht ohne Weiteres durch andere den Betriebserfordernissen entsprechende Maschinen ersetzen, und das Werk als Ganzes hat nach den z. Zt. bestehenden Vorschriften die durch die Gehaltszahlungen an auszubildende Beamte Anwärter, Bauführer usw. entstehenden Kosten zu tragen, obwoh[l] es keinen Einfluß auf die Zahl derselben hat und seine Rechnun[g] eventuell sehr fühlbar mit ihnen belastet wird, während ein andere[s] RAW von solchen Kosten vollkommen verschont bleiben kann. Will man daher die Leistungen des gegenwärtigen Werkleiters, Betriebsleiters usw. richtig beurteilen, so muß einmal versucht werden, die Kostenelemente, z. B. die Gehälter der auszubildenden Beamten, Anwärter usw., die in ihren Ursachen nicht auf die Tätigkeit des Werkleiters, Betriebsleiters usw. zurückzuführen sind, besonders darzustellen und aus dem Vergleich auszuscheiden. Voraussetzung ist hierbei selbstverständlich, daß eine solche Sonderdarstellung überhaupt möglich ist. Läßt sie sich nicht oder nur unter außerordentlichen Schwierigkeiten durchführen und muß dabei aus Ersparnisgründen auf eine hierdurch gegebene umfangreiche Eliminierung verzichtet werden, dann sind für den Zeitpunkt der Uebernahme Normalkosten zu berechnen und die in der Folgezeit entstehenden Abweichungen von diesen der neuen Werkleitung als Erfolg oder Mißerfolg ihrer Tätigkeit anzurechnen. Im Allgemeinen hat zwar der Betriebserfahrene ein gewisses Gefühl dafür, daß dieses oder jenes auf bestimmte Maßnahmen der Werkleitung zurückzuführen ist und Erfolge oder Mißerfolge diese oder jene Ursache haben können. Bei Heranziehung exakter rechnerischer Unterlagen stellte es sich jedoch nachträglich sehr oft heraus, daß die angenommenen Ursachen und Wirkungen nicht zutrafen und andere Momente den Erfolg herbeiführten. Es genügt daher die rein gefühlsmäßige Beurteilung nicht, sondern es muß gerechnet werden [1]), um auf Grund exakter rechnerischer Unterlagen den Betrieb zu durchforschen. Bei dem Betriebsvergleich selbst spielt die Unterscheidung zwischen der oben erwähnten Art von Normalkosten und Schwankungskosten jedoch keine Rolle, da es hier einerlei ist, ob die in einem Werk entstehenden Kosten von den Maßnahmen einer früheren oder gegenwärtigen Werkleitung herrühren, obwohl auch hier die Beobachtung der Kostenentwicklung von großem Interesse ist. Im Vordergrund steht eben beim Betriebsvergleich die Frage, auf welche Ursache die Kosten zurückzuführen sind, und nicht, welche Person zu den einzelnen Handlungen die Veranlassung gegeben hat. Gleichwohl sind auch in diesem Falle die Kostenelemente zu isolieren, welche den Vergleich der Leistungsfähigkeit der Werke stören. Als solche Kostenelemente kommen vor allem die durch die Anschaffungs-

---

1) Vergl. hierzu auch Schmalenbach, Der Kontenrahmen, a. a. O., Seite 15.

wertrechnung hervorgerufenen Kostenschwankungen in Betracht, welche, wie oben schon bemerkt wurde, die durch die innerbetriebliche Leistungsfähigkeit der Werke verursachten Kostenmengenwerte verdecken können. Daneben sind noch diejenigen Kosten gesondert darzustellen, welche den Werken unterschiedlich angelastet werden und auf die sie keinen Einfluß haben, wie z. B. die Kosten der Ausbildung der Bauführer usw. Außerdem sind die einmaligen, jedoch mehrere Abrechnungszeiträume belastenden Ausgaben vermittels transitorischer Posten auf die in Betracht kommenden Monate zu verteilen. Die Erneuerungskosten müssen mit Soll- anstatt mit Ist-Beträgen verrechnet werden und die Werkkosten sind nach Mengen- und Zeitkosten getrennt zu behandeln, um einmal das Verhältnis der beiden Kostenarten zueinander verfolgen und andererseits die Zeitkosten nur mit einem der Vollbeschäftigung angepaßten Zuschlag berücksichtigen zu können, damit nicht übermäßig hohe Werkkosten den Kostenvergleich stören, und dergl. mehr.

Teilweise interner und teilweise externer Art ist die „technische Vorprüfung", die dann vorzunehmen ist, „wenn es sich fragt, ob eine Arbeit zweckmäßiger durch das eigene Werk oder durch eine andere Reichsbahnstelle oder einen Unternehmer ausgeführt wird oder ob die Kosten einer Arbeitsausführung die zur Verfügung stehenden Mittel überschreiten."[1]) Ihre Bezeichnung führt sie nicht ganz zu Recht, da sie nicht die technischen Voraussetzungen und das Verfahren, sondern die Kosten der betreffenden Werkleistungen prüfen will. Freilich werden die zu verwendenden Stoffmengen und die zu verbrauchenden Lohnstunden ermittelt, sie werden aber nicht selbst den Vergleichen zugrundegelegt, sondern die aus ihnen ermittelten Lohn- und Stoffkosten und die hieraus festgestellten Gesamtkosten werden mit den in anderen RAW ermittelten Kosten oder den Verkaufspreisen von auf dem Markte auftretenden Unternehmungen verglichen. Das Verfahren gleicht der Aufstellung eines Kostenvoranschlags, indem wie dort zunächst die zu verbrauchenden Mengen ermittelt, dann die entsprechenden Werte durch Multiplikation mit Durchschnittswerten, die Werkkosten vermittels durchschnittlicher Zuschlagssätze festgestellt und die Gesamtkosten durch Addition dieser Einzelwerte gewonnen werden. Die „technische Vorprüfung" läuft, wie aus den obigen Ausführungen hervorgeht, nicht auf eine Prüfung der Leistungsfähigkeit der RAW, sondern auf eine Untersuchung der Konkurrenzfähigkeit hinaus. Demgemäß sind die aus den Anschaffungswerten ermittelten und bei dem Vergleich verwendeten Durchschnittswerte sowie die Berücksichtigung der vollen, wenn auch durchschnittlichen Werkkostenzuschlagssätze denkbar ungeeignet, auch nur

[1]) BVW § 34, Absatz 1, Seite 48.

annähernd wirtschaftlich gerechtfertigte Vergleiche zu ermöglichen. Soll daher die „technische Vorprüfung“ exakte Ergebnisse zeitigen, so müssen die Kostengüter zum Wiederbeschaffungspreis am Umsatztage eingesetzt und die Werkkosten, soweit sie Zeitkosten sind, mit einem Zuschlagssatz ermittelt werden, welcher der Vollbeschäftigung des Betriebs entspricht. Beschränkt sich die „technische Vorprüfung“ auf den Vergleich der Kosten verschiedener RAW, dann braucht nicht mit Wiederbeschaffungswerten am Umsatztage gerechnet zu werden. In diesem Falle genügt der Vergleich der für die einzelnen Werke zu ermittelnden festen Verrechnungspreise für die Werkleistungen.

Externe Kostenvergleiche, aber auf die Leistungsfähigkeit und die Gegenüberstellung mit dem jeweils berechneten Reichsdurchschnitt beschränkt, stellen die in den Auswertungsblättern W. 30. 1 der Werkstättenstatistik durchgeführten Vergleiche dar. In ihnen werden die Kosten der Fahrzeuggruppen, die nach der Bauart und Gattung gebildet werden, getrennt für die einzelnen Schadgruppen mit dem jeweiligen Reichsdurchschnitt sowohl absolut als auch relativ verglichen. Als Schadgruppen kommen beispielsweise für die Ausbesserung von Lokomotiven in Betracht:

F 1 Schnellausbesserung des Fahrgestells
F 2 Zwischenausbesserung des Fahrgestells
F 3 Hauptausbesserung des Fahrgestells (bahnamtliche Untersuchung)
K 1 Schnellausbesserung des Kessels
K 2 Zwischenausbesserung des Kessels
K 3 Aeußere Untersuchung des Kessels
K 4 Innere Untersuchung des Kessels ohne Feuerbüchswechsel
K 5 Innere Untersuchung des Kessels mit Auswechselung der gesamten Feuerbüchse
T 1 Schnellausbesserung des Tenders
T 2 Zwischenausbesserung des Tenders
T 3 Hauptausbesserung des Tenders (bahnamtliche Untersuchung)

Außerdem werden in dieser Statistik die Gesamtausbesserungskosten der Fahrzeuggruppen, sowie die auf Unterhaltung und Betriebsentwicklung entfallenden Kosten zu den entsprechenden Reichsdurchschnitten in Beziehung gesetzt, die durchschnittlichen Ausbesserungskosten für eine zu unterhaltende Lokomotive, deren Gesamtkosten, sowie die auf Unterhaltung und Betriebsentwicklung fallenden Anteile, die Leistung der aus der Hauptausbesserung der örtlichen RBD übergebenen Lokomotiven seit der vorangegangenen Hauptausbesserung in Lokomotivkilometern und schließlich die auf 1000 Lokomotivkilometer

entfallenden Ausbesserungskosten der RAW der betreffenden Bauart für jedes Werk getrennt angegeben und absolut wie auch relativ mit dem entsprechenden Reichsdurchschnitt verglichen. Da die in diesen Statistiken eingesetzten Werte den oben behandelten entsprechen, so gilt für die statistischen Vergleiche das dort Gesagte. Unterschiedlich von jenen geben aber die in diesen Statistiken aufgeführten Werte noch weniger über die tatsächliche Leistungsfähigkeit der Werke Aufschluß, da die nach der Bauart einerseits und nach Schadgruppen andererseits zusammengefaßten Leistungen noch weniger gleichartige und somit auch keine vergleichbaren Einheiten bilden.

Zum Schlusse sei noch erwähnt, daß wertvolle Unterlagen für die Betriebskontrolle auch in den seitens der RAW im Bezirk der GDW Kassel alljährlich aufzustellenden Jahresberichten, die nach den wiederholt abgeänderten „Richtlinien für die Aufstellung des Jahresberichts der RAW Kassel“ (Kassel 1928) angefertigt werden, enthalten sind. Auf Einzelheiten kann hier jedoch mit Rücksicht auf das dort gebotene umfangreiche Material und die Begrenzung der Richtlinien auf den GDW-Bezirk Kassel nicht näher eingegangen werden.

Den Ausführungen ist zu entnehmen, daß die Betriebskontrolle, welche die Leistungsfähigkeit der RAW überwachen will, nur Mengenkontrolle sein darf und deshalb mit Preisen für die Kostengüter rechnen muß, welche von den Schwankungen des Beschaffungsmarktes und anderen vergleichstörenden Elementen unabhängig bezw. frei sind. Das können nur feste Verrechnungspreise sein, welche für längere Zeit unverändert bleiben und bei denen die übrigen störenden Elemente eliminiert sind. Auch kann man nur die Kosten gleicher Arbeitsleistungen miteinander vergleichen, sodaß man gezwungen ist, jeweils die Kosten einer Fahrzeugausbesserung noch weiter zu zerlegen und noch Schadgruppen oder Ausbesserungstypen für die einzelnen Teile zu bilden. Selbstverständlich bin ich mir, wie schon im vorigen Abschnitt darauf hingewiesen wurde, vollkommen klar darüber, daß bei der Einführung solcher Normalpreise für die Kostengüter wie auch für die fertigen Leistungen Schwierigkeiten verschiedenster Art auftreten. Jedoch sind sie überwindbar, wie das gegenwärtige Zeit- und Gedingeermittlungsverfahren, die vor Beginn der Arbeitsausführung erfolgende Festsetzung des Stoffverbrauchs und die einer Normalisierung ähnelnde Verwendung von „festen“ Werkkostenzuschlagssätzen für die Buchungsnummern beweisen. Außerdem gibt es keinen anderen Weg, welcher die Durchführung einer exakten Betriebskontrolle auf bessere Art ermöglicht. Betriebspolitische Maßnahmen auf die gegenwärtige Rechnung stützen zu wollen, ist jedenfalls verfehlt, da die Erfolgsursachen und Fehlerquellen durch die derzeitigen Kostenvergleiche in keiner Weise festgestellt werden können.

D. Rückblick.

Zusammenfassend kann man sagen, daß die Buchhaltung und Selbstkostenrechnung des Werkbetriebs trotz des Strebens der DRG, sie neuzeitlich auszubauen und mit kaufmännischen Grundsätzen zu durchsetzen und trotz aller bereits durchgeführten Reformen im Vergleich mit dem gegenwärtigen Stand der betriebswirtschaftlichen Forschung auf dem Gebiete des Rechnungswesens, der Anwendung von deren Erkenntnissen in der Praxis, sowie den Möglichkeiten eines vorteilhaften Ausbaues nur zum Teil eine Ausgestaltung erfahren haben und deshalb noch in sehr vieler Hinsicht verbesserungsbedürftig sind. Die Buchhaltung repräsentiert sich noch nicht als geschlossene Einheit, sondern setzt sich aus mehreren Teilbuchhaltungen zusammen, die miteinander in mehrfacher Hinsicht verbunden sind, sodaß die tatsächlichen Beziehungen und der Charakter derselben zumeist sehr unklar hervortreten. Der Buchungsablauf erscheint in der praktischen Buchhaltung vielfach unlogisch und ist teilweise nicht ersichtlich, sodaß die Vorschriften und der zugrundeliegende kontenmäßige Buchungsablauf zu Hilfe genommen werden müssen, wenn man die Buchhaltung verstehen will. Ebenso ist manchmal infolge der Art der Ermittlung der einzelnen Buchungsposten ihre tatsächliche Zusammensetzung und ihr Charakter nicht festzustellen, es sei denn, daß man sie durch entsprechende Konstruktion des der Buchhaltung zugrundeliegenden Kontensystems ermittelt. Außerordentlich störend wird auch die Abwechslung im Buchungsverfahren innerhalb der einzelnen Teilbuchhaltungen, sowie die überall festzustellende Berücksichtigung kameralistischer Elemente, sei es in der Form der Einrichtung von Büchern, welche den üblichen Kameralbüchern ähnlich sind, der Gliederung der Kostenarten nach den Titeln, Ziffern und Unterziffern des Wirtschaftsplans oder der Abschlüsse usw., empfunden. Selbstverständlich tragen auch die in den Vorschriften aufgestellten Sonderbegriffe und die in der Buchhaltung wie auch in der Selbstkostenrechnung angewandten Bezeichnungen ebenfalls dazu bei, den Einblick in die tatsächlichen Verhältnisse zu erschweren. In gleicher Weise ist die Selbstkostenrechnung verbesserungsbedürftig, denn auch sie befindet sich, wie wir gesehen haben, mit den neuesten betriebswirtschaftlichen Forschungen und ihrer Anwendung in der Praxis nicht auf derselben Höhe. Der Begriff Selbstkosten ist stark verwässert, da diese einerseits zeitlich nicht genügend abgegrenzt sind und andererseits nicht zu Wiederbeschaffungspreisen am Umsatztage, sondern zu Anschaffungswerten berechnet werden. Die Gliederung des Kostenfeldes wird zu sehr nach betrieblichen, anstatt nach kostentechnischen Gesichtspunkten vorgenommen und die Verteilung der Werkkosten erfolgt unter Außerachtlassung der individuellen Beziehungen derselben einheitlich nach

Lohnstunden. Dabei werden die Werkleistungen hinsichtlich ihrer Werkkosten rechnungstechnisch typisiert, denn, indem Werkkostenzuschlagssätze für die einzelnen Buchungsnummern zur Verwendung gelangen, wird für die in solchen Leistungsgruppen zusammengefaßten Werkleistungen ein einheitlicher Ausbesserungsweg angenommen, ohne daß ein derartiger überhaupt vorhanden ist. Die Auswertung der Ergebnisse der Selbstkostenrechnung ist deshalb dementsprechend dürftig und kann eher zu Fehlurteilen, als zu einer gerechten Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse führen.

Aus dieser Mangelhaftigkeit und dem dringenden Bedürfnis, betriebspolitische Erwägungen auf exakte Rechnungsunterlagen zu stützen, um die Tatsachen und Quellen größerer oder minderer Leistungsfähigkeit aufzudecken und durch entsprechende betriebliche Umstellungen die RAW zum Nutzen des Gesamtbetriebs und damit auch der Volkswirtschaft zu Maximalleistungsbetrieben heranzubilden, ergibt sich die Notwendigkeit einer Reorganisation des Rechnungswesens des Werksbetriebs von selbst. Freilich wird man den meist geäußerten Einwand, daß ein gut ausgebautes Rechnungswesen für sich nicht Kostensenkungen herbeiführen kann, sondern im Gegenteil meist noch höhere Kosten verursacht, nicht gut widerlegen können. Aber es handelt sich auch garnicht darum, durch eine Reorganisation des Rechnungswesens unmittelbar Kostensenkungen herbeizuführen, vielmehr ist ausschlaggebend, daß mittelbar durch Schaffung entsprechender Rechnungsunterlagen eine Erweiterung der Erkenntnismöglichkeit der Fehlerquellen und der Nützlichkeit von Betriebseinrichtungen erfolgt und auf Grund der so gewonnenen Erkenntnisse betriebliche Verbesserungen vorgenommen werden können. In welcher Richtung eine Neugestaltung des Rechnungswesens des Werkbetriebs vorzunehmen ist, ergibt sich aus den Darlegungen im Hauptteil und der kritischen Würdigung der Buchhaltung und Selbstkostenrechnung. Hier nochmals darauf eingehen zu wollen, käme deshalb einer Wiederholung gleich. Es sei deshalb lediglich noch erwähnt, daß man sich bei einer Reform weniger von technischen als von wirtschaftlichen Gesichtspunkten leiten lassen und deshalb auch den Wirtschafter anstatt den Techniker damit betrauen sollte. Selbstverständlich muß, da sich in der Buchhaltung und der Selbstkostenrechnung die Eigenart des Betriebs widerspiegelt, auf die betrieblichen Besonderheiten Rücksicht genommen werden, weshalb der mit einer solchen Reorganisation Beauftragte umfassende Kenntnisse des betrieblichen Geschehens besitzen muß. Im Vordergrund stehen jedoch die wirtschaftlichen Gedankengänge und diese können nur von einem Wirtschafter eine gebührende Würdigung erfahren.

Literaturverzeichnis.

Bücher.

1. Calmes, Die Fabrikbuchhaltung, 5. Auflage, Leipzig 1922.
2. Calmes, Der Fabrikbetrieb, 7. Auflage, Leipzig 1922.
3. Denkschrift betreffend die Neuordnung der Verwaltung der Eisenbahn-Hauptwerkstätten, bearbeitet im preußischen Ministerium der öffentlichen Arbeiten. Berlin, im Dezember 1919. Ministerium der öffentlichen Arbeiten, VI. 66. D. 21192.
4. Deutsche Reichsbahngesellschaft Geschäftsberichte 1925—1931.
5. Eisenbahnzentralamt Berlin 52. 51. 433. vom 22. Januar 1922. Niederschrift über die Werkdirektorenbesprechung vom 12. bis 14. Januar 1922 in Magdeburg.
6. Erläuterungen zur Dienstvorschrift über die Fortbildung der Buchungsordnung (Fobu). Berlin 1930, herausgegeben auf Veranlassung der Hauptverwaltung der DRG.
7. Hoff, Kumbier, Anger, Das Deutsche Eisenbahnwesen der Gegenwart 1927.
8. Isaac, Der Industriebetrieb, Leipzig 1930.
9. Isaac, Bilanzen. In dem Sammelwerk „Die Handelshochschule“, Berlin 1929.
10. Kalveram, Kaufmännische Buchhaltung, Berlin 1929.
11. Klapdor, Die kameralistische Buchhaltung, 3. Auflage, Düsseldorf 1914.
12. Lehmann, Die industrielle Kalkulation, Berlin 1925.
13. Lehmann, Oberbaurat, Das Reichsbahnausbesserungswerk Nied. (Festschrift) ohne Datum.
14. Leibbrand, Fortschritte und Probleme in der Rationalisierung des Reichsbahnbetriebes, Leipzig 1930.
15. Leitner, Die Selbstkostenrechnung industrieller Betriebe, Frankfurt am Main 1930.
16. Lilienthal, Fabrikorganisation, Fabrikbuchführung und Selbstkostenrechnung der Firma Ludwig Löwe und Co., A.G., 2. Auflage, Berlin 1914.
17. Lohmann, Der Wirtschaftsplan des Betriebes und der Unternehmung, Berlin 1928.
18. Marcus, Etat und Bilanz für staatliche und kommunale Wirtschaftsbetriebe, Berlin 1912.
19. Meier-Voß, Grundplan der Selbstkostenrechnung. Schriftenreihe Einheitsbuchführungen, herausgegeben vom Fachausschuß für Rechnungswesen im AWV, Dortmund 1930.

20. Niederschrift über die Besprechung mit den Werkstättendezernenten der Deutschen Reichsbahn und den Vorständen der Wagenabteilungen der Eisenbahn-Hauptwerkstätten der Zweigstelle Bayern, der Eisenbahn-Generaldirektionen und der Eisenbahndirektion Oldenburg über Ausbesserung von Fahrzeugen am 3.—6. Mai 1922 in Heidelberg.
21. Osbahr, Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung, Berlin 1918.
22. Reichsbahn-Handbuch, herausgegeben von der Hauptverwaltung der Deutschen Reichsbahngesellschaft, Berlin 1929.
23. Sarder-Kittel, Was jeder von der Deutschen Reichsbahngesellschaft wissen muß, Berlin 1925.
24. Sarder-Kittel, Die neue Deutsche Reichsbahngesellschaft, Berlin 1924.
25. Schäfer-Kaiser, Das Rechnungswesen bei den Reichsbahnausbesserungswerken (RAW), Berlin 1932.
26. Schmalenbach, Grundzüge der Selbstkostenrechnung.
27. Schmalenbach, Der Kontenrahmen, Schriftenreihe Einheitsbuchführungen, herausgegeben vom Fachausschuß für Rechnungswesen beim AWV, Leipzig 1930.
28. Schmidt, F., Kalkulation und Preispolitik. In dem Sammelwerk „Die Handelshochschule", Berlin 1929.
29. Schmitt, R., Buchhaltung und Bilanz bei der Deutschen Reichsbahngesellschaft, Dissertation Frankfurt 1930.
30. Schneider, Wegweiser durch die gehobene kameralistische Buchführung für die werbenden Betriebe der Staats- u. Kommunalverwaltung, Berlin 1913.
31. Stahn, Die Grundzüge des Haushaltswesens und der Finanzordnung der preußischen Staatseisenbahnverwaltung, Breslau 1920.
32. Stahn, Die Grundzüge der Verwaltung sowie des Haushalts- und Finanzwesens der Deutschen Reichsbahn-Gesellschaft, Breslau 1925. Nachträge hierzu, Breslau 1927.
33. Verein Deutscher Maschinenbauanstalten (VDMA) Selbstkosten-Nachrechnung und Buchhaltung in Maschinenfabriken, Charlottenburg 1925, 2. Ausgabe.
34. Walb, Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, eine Grundlegung, Wien 1926.
35. Werkstättenbetriebsführung. Amtlich herausgegebenes Lehrstoffheft W 7 II.
36. Werner, Kameralistische oder kaufmännische Buchführung, namentlich für staatliche und städtische werbende Betriebe, Leipzig 1915.

Vorschriften.

1. Eisenbahnfinanzordnung der preuß.-hess. Eisenbahnverwaltung, Teil 1—12, 1901. Nachträge 1904 und weitere Ergänzungen.
2. Buchungsordnung der DRG, Berlin 1921.

3. Gesetze und Verordnungen betreffend die Deutsche Reichsbahngesellschaft und ihr Personal. Herausgegeben von der Gewerkschaft technischer Eisenbahnbeamten, Berlin 1925.
4. Lohnvorschriften (LRV) gültig vom 1. Mai 1927.
5. Vorläufige Dienstvorschrift über die betriebswirtschaftliche Vollabrechnung in den Reichsbahnausbesserungswerken (BVW), Ausgabe 1927.
6. Anlagen zur vorläufigen Dienstvorschrift über die betriebswirtschaftliche Vollabrechnung in den Reichsbahnausbesserungswerken (BVW), Ausgabe 1927.
7. Abrechnungsvorschriften der DRG 1—24, 1930 mit Ergänzungen.
8. Dienstvorschrift über die Fortbildung der Buchungsordnung (Fobu), Berlin 1930.
9. Vorläufige Vorschrift für die Verwaltung der Betriebsvorräte der RAW (Stowe), Köln 1931.
   Teil I: Anweisung für die Reichsbahnausbesserungswerke.
   Teil II: Anweisung für das Stoffbüro.

Verfügungen.

1. Vfgg. des Generaldirektors vom 30. Mai 1928 — 44 Wao 3 — betreffend Werkstättenwirtschaftsführung.
2. Ausführungsbestimmungen zur vorläufigen Dienstvorschrift über die betriebswirtschaftliche Vollabrechnung in den Reichsbahnausbesserungswerken (BVW). Vfgg. der HV vom 30. Mai 1928 — 44 Wao 3 —.
3. Vfgg. der RBD Kassel vom 21. Juni 1928 — 66 Krw — betreffend Einführung der Werklohnvorschriften der BVW.
4. Vfgg. der Hauptverwaltung vom 10. Okt. 1928 — 44 Krw 41 — betreffend Werkstätten. Betriebswirtschaftliche Vollabrechnung.
5. Vfgg. der HV vom 22. November 1928 — 44 Krw 43 — betreffend Werkstätten-Vollabrechnung.
6. Vfgg. der RBD Kassel vom 3. Dezember 1928 — 66 St 13 Krw —.
7. Vfgg. der HV vom 29. Dezember 1928 — 44 Ka 34 — betreffend Werkstättenwirtschaftsführung, Abrechnung der Aufarbeitungskosten für Ersatzstücke.
8. Vfgg. der RBD Kassel vom 28. Januar 1929 — 66 St 13 Krw —.
9. RBD Kassel 1928. Richtlinien über die Aufstellung eines Jahresberichts.
10. Vfgg. der HV vom 8. Februar 1929 — 44 Krw 67 — betreffend Werkstätten. Betriebswirtschaftliche Vollabrechnung.
11. Vfgg. der RBD Kassel vom 1. März 1929 — 66 St 13 Krw —.
12. Vfgg. der HV vom 18. Dezember 1929 — 41 Kmbp (1930) 2 — betreffend Wirtschaftsplan 1930.

13. Vfgg. der RBD Kassel vom 10. Jan. 1930 — 1 R 2 Kmbp 39 — hierzu
14. Vfgg. der HV vom 24. Dezember 1929 — 44 Krw 206 — betreffend Werkstätten-Vollabrechnung der Reichsbahn-Ausbesserungswerke im Rahmen der Fobu.
15. Vfgg. der RBD Kassel vom 14. Januar 1930 — 66 St 13 Krw/W 2. Ang. — hierzu
16. Vfgg. der HV vom 15. Januar 1930 — 40 Krw 217 — betreffend Werkstätten-Vollabrechnung.
17. Vfgg. der RBD Kassel vom 11. Febr. 1930 — 66 St 13 Krw/W — hierzu
18. Vfgg. der HV vom 16. Februar 1930 — 44 Pltr 63 — betreffend Werkstätten. Mechanisierung der Lohn- und Auftragsabrechnung in den Reichsbahn-Ausbesserungswerken.
19. Vfgg. der RBD Kassel vom 20. März 1930 — 66 St 13 Krw/W — hierzu
20. Vfgg. der HV vom 28. Juni 1930 — 44 Pltr 79 — betreffend Werkstätten. Mechanisierung der Auftragsabrechnung in den Reichsbahnausbesserungswerken.
21. Vfgg. der RBD Kassel vom 1. August 1930 — 66 St 13 Krw/W — hierzu
22. Vfgg. der HV vom 19. Dezember 1930 — 41 Kmbp (1931) 9 — betreffend Wirtschaftsplan 1931.
23. Vfgg. der RBD Kassel vom 27. Dez. 1930 — 1 F 2 Kmbp 62 — hierzu
24. Vfgg. der HV vom 4. Mai 1931 — 44 Krw 327 — betreffend Werkstätten. Abstimmung der W-Zwischenrechnung.
25. Vfgg. der RBD Kassel vom 20. Juni 1931 — 66 St 13 Krw/W — hierzu
26. Vfgg. der HV vom 22. April 1931 — 44 Pltr 135 — betreffend Werkstätten. Mechanisierung in den Reichsbahn-Ausbesserungswerken.
27. Vfgg. der RBD Kassel vom 15. Mai 1931 — 66 St 13 Krw/W — hierzu
28. Vfgg. der HV vom 18. August 1931 — 44 Krw 463 — betreffend Werkstätten. Kostenermittlung für die Arbeiten an den Werkanlagen.
29. Vfgg. der RBD Kassel vom 3. Sept. 1931 — 66 St 13 Krw/W — hierzu
30. Vfgg. der HV vom 24. September 1931 — 44 Krw 470 II — betreffend Werkstätten. Vordrucke der Dienstvorschrift BVW.
31. Vfgg. der RBD Kassel vom 8. Okt. 1931 — 66 St 13 Krw/W — hierzu
32. Vfgg. der RBD Kassel vom 10. Oktober 1931 — 61 W 4 Wü — betreffend Werkstättenstatistik.
33. Vfgg. der RBD Kassel vom 20. November 1931 — 10 St 1 Stao — betreffend Ausführungsbestimmungen zu der vorläufigen Dienstvorschrift für Lagerprüfungen und Lagerübergaben (DV 257).

34. Vfgg. der HV vom 26. November 1931 — 44 Krw 481 — betreffend Neuer Auftrags- und Buchungsnummernplan.
35. Vfgg. der RBD Kassel vom 11. Dezember 1931 — 66 St 13 Krw/W — hierzu
36. Vfgg. der RBD Kassel vom 28. November 1931 — 66 St 13 Krw/W — betreffend Vollabrechnung.
37. Vfgg. der HV vom 2. Dezember 1931 — 44 Kaow 65 — betreffend Aenderung der Wirtschaftsbücher IV und VI und Wirtschaftsberichte.
38. Vfgg. der RBD Kassel vom 10. Dezember 1931 — 66 St 13 Kr/W — hierzu
39. Vfgg. der RBD Kassel vom 5. Dezember 1931 — 66 St 13 Krw/W — betrifft Vollabrechnung.
40. Vfgg. der RBD Kassel vom 19. Dezember 1931 — 66 St 13 Krw/W — betreffend Buchungs- und Auftragsnummernplan.
41. Vfgg. der HV vom 24. Dezember 1931 — 44 Kaow 71 — betreffend Wirtschaftsbuch über den Ausgabetitel 14 der Betriebsrechnung.
42. Vfgg. der RBD Kassel vom 8. Januar 1931 — 66 St 13 Kaow/W — hierzu
43. Vfgg. der HV vom 28. Dezember 1931 — 44 Kaow 68 — betreffend Werkstätten-Wirtschaftsführung.
44. Vfgg. der RBD Kassel vom 19. Jan. 1932 — 66 St 13 Kaow/W — hierzu
45. Vfgg. der HV vom 31. Dezember 1931 — 38 Waw 48 — betreffend Werkstätten. Neuordnung der Arbeitsaufnahme.
46. Vfgg. der RBD Kassel vom 11. Januar 1932 — 61 W 10 Waw — betreffend Werkstätten. Neuordnung der Arbeitsaufnahme.
47. Vfgg. der HV vom 15. Juni 1932 — 44 Krw 546 — betreffend Kosten.
48. Vfgg. der RBD Kassel vom 28. Juni 1932 — 66 W 30 Krw/W — hierzu
49. Vfgg. der RBD Kassel vom 2. August 1932 — 66 W 30 Krw/W — betreffend Umbuchungsnachweise und Uebersichten der Ausgabeabsetzungen.
50. Vfgg. der HV vom 3. November 1932 — 41 Kb 3.289 — betreffend AbrV 3, Uebergang von Vermögensteilen.
51. Vfgg. der RBD Kassel vom 26. November 1932 — 66 St 30 Kb 3/W — hierzu
52. Vfgg. der RBD Kassel vom 6. Dezember 1932 — 66 W 30 Krw/W — betreffend Anlage 26 und Hilfsbuch zum Wirtschaftsbuch A.
53. Vfgg. der HV vom 7. Januar 1933 — 44 Kaow 86 — betreffend Werkstätten-Wirtschaftsführung.
54. Vfgg. der RBD Kassel vom 17. Januar 1933 — 66 W 30 Kaow/W — hierzu

55. Vfgg. der RBD Kassel vom 25. Februar 1933 — 66 W 30 Krw/W — betreffend Anlage 60 der BVW.

56. Vfgg. der RBD Kassel vom 29. März 1933 — 66 W 30 Kaow/W — betreffend Sonderausführungen.

Aufsätze und Zeitschriften.

1. Czekalla, Der industrielle Wirtschaftsplan in der Zeitschrift „Der praktische Betriebswirt", Jahrgang 1932.
2. Der praktische Betriebswirt, Jahrgang 1932.
3. Hoffmann, Die Werkkostenermittlung in den Reichsbahnausbesserungswerken. In der Zeitschrift „Der Eisenbahnfachmann" 1929, Nr. 10, Seite 262 und Nr. 11, Seite 287.
4. Hoffmann, Mechanisierung der Abrechnungsarbeiten in den Reichsbahn-Ausbesserungswerken. In „Der Eisenbahnfachmann", Heft 11, 7. Jahrgang 1931.
5. Kühne, Neuordnung des Werkstättenwesens der Deutschen Reichsbahn-Gesellschaft. In der Zeitschrift „Die Reichsbahn", Jahrgang 1925, Nr. 19.
6. Lüders, „Eisenbahnausbesserungswerke, Betriebswirtschaftliche Bestrebungen in ihnen". Im Handwörterbuch für Betriebswirtschaftslehre, Band 2, Seite 593.
7. Nierode, Selbstkostenberechnung für Kraftwerke. In der Zeitschrift „Das Eisenbahnwerk", Heft 34, 5. Dezember 1928.
8. Röbe, Buchungsgrundsätze und Bilanz der Deutschen Reichsbahn. Vortrag, gehalten im Institut für Wirtschaftswissenschaft Frankfurt a. M. am 19. Januar 1933, wiedergegeben in der Zeitschrift „Die Reichsbahn", Jahrgang 1933, Nr. 4.
9. Schlegel, Die „BVW". In der Zeitschrift „Das Eisenbahnwerk", Heft 34, 5. Dezember 1928.
10. Walbach, Gliederung und Geschäftsumfang der Deutschen Reichsbahngesellschaft in der Zeitschrift „Der Eisenbahnfachmann", 7. Jahrgang 1931, Heft Nr. 11.
11. Handwörterbuch der Betriebswirtschaft.
12. Handwörterbuch der Staatswissenschaften 1926.
13. Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1928—1931.
14. Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis 1928—1930.

Vorträge.

1. Dr. Jng. e. h. G. Hammer, Reichsbahnpräsident a. D., Vortrag über „Die Einkaufswirtschaft der Deutschen Reichsbahngesellschaft", gehalten am 9. März 1933 vor dem VDJ in der techn. Hochschule Darmstadt.

2. Geh. Baurat Dr. Kühne, Vortrag über „Die Wirtschaftlichkeit im Werkstättenwesen", gehalten am 14. Januar 1931 in der Berliner Universität.

3. Dipl.-Ing. Maas, Vortrag über „Organisation der Ausbesserungsarbeiten im chemisch-pharmazeutischen Betrieb", gehalten vor dem VDI am 9. Mai 1933 in der techn. Hochschule Darmstadt.

4. Reg.-Baumeister Nobbe, Vortrag über „Organisation der Ausbesserungsarbeiten im Lokomotivausbesserungswerk der Reichsbahn", gehalten vor dem VDI am 9. Mai 1933 in der techn. Hochschule Darmstadt.

Lebenslauf.

Ich wurde am 12. Februar 1902 zu Wolfskehlen geboren und bin deutscher Staatsangehöriger. Von meinem 6. bis 8. Lebensjahre besuchte ich die Mittelschule zu Darmstadt und trat alsdann in die Vorschule zum Realgymnasium ein. Diese Schule verließ ich nach weiteren zwei Jahren und absolvierte anschließend die Ludwigs-Ober-Realschule zu Darmstadt. Nach Ablegung des Abiturientenexamens im Sommer 1921 trat ich zum Zwecke der Erlangung praktischer Kenntnisse als Praktikant beim Hess. Kreisamt und Provinzialdirektion Starkenburg ein. Nach mehr als einjähriger Tätigkeit bei dieser Behörde widmete ich mich fortan dem Studium der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften an der Universität Frankfurt a. M., nachdem ich vorher ein Semester die allgemeine Abteilung der technischen Hochschule zu Darmstadt besucht hatte. Während meines Studiums habe ich des Oefteren meine theoretischen Kenntnisse durch umfangreiche praktische Tätigkeit auf den verschiedensten Wirtschaftsgebieten ergänzt. Am 4. Juli 1930 legte ich mein Diplomexamen an der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Universität Frankfurt a. M. mit dem Prädikat „sehr gut" ab. Seit dieser Zeit widmete ich mich der wissenschaftlichen Wirtschafts- und Steuerberatung und der Ausarbeitung meiner Dissertation.

Karl Merlau.

Druck: Heilverlag
Sprendlingen Kr. Offb.